

# 18世紀中葉より19世紀中葉のスウェーデンにおける商業簿記の発展

(I)

大 野 文 子

目 次

——はじめに——

- I. 18世紀スウェーデンにおける二冊の商業簿記書（以上本号）
- II. 19世紀スウェーデンにおける五冊の商業簿記書（以下次号）
- III. 18世紀中葉より19世紀中葉のスウェーデンにおける経済の一般的・基本的な発展動向
- IV. むすび

——はじめに——

すでに別稿（「スウェーデンへの複式簿記の伝来事情」，明治大学短期大学紀要第36号及び37号）でわたくしは，ほぼ17世紀初頭におけるスウェーデンへのいわゆる複式簿記の伝来より，19世紀初頭における「ストックホルム商科大学（Handelshögskolan i Stockholm）」の設立にいたるおよそ2世紀間を，スウェーデン近代会計学「前史」として位置づけた。そしてその「前史」の出発点としてわたくしは，同国において現存する最古の代表的な会計帳簿の一つである *Mårten Wewitzer-Rosenstierns arkiv* (1621—1658年)と同国で出版された最古の二冊の商業簿記書である *Henrich Oloffsson Hortulanus*の *Räkne-bok* (1 uppl., Nyköping 1643, 2 och 3 uppl., Göteborg, 1670 och 1674.)及び *Cryiacus Morscheidt*の *Instruction über dass italienische Buchhalten* (Stockholm, 1669.)をとりあげ，

簡単に紹介し若干の論評を加えた。そこよりわたくしは、スウェーデン近代会計学「前史」において17世紀は、Luca Pacioli の「スノマ」(1494年)に代表されるいわゆる複式簿記が、16世紀をつうじて当時の先進ヨーロッパ諸国で普及・新たな発展を遂げた後に、当時の北欧商業の主たる担い手であったドイツ及びオランダの商人を媒介として、北欧の一国スウェーデンへ導入・移植された時期であったことを指摘した。加えてわたくしがそこで示唆したのは、つぎの点であった。すなわち18世紀に入るとスウェーデンでは、そこでの経済の発展と共に、「イタリア式簿記法」、「ドイツ式簿記法」、「オランダ式簿記法」など、いずれの複式簿記形態によるものであれ、総じて複式簿記原理それ自体についての基本的な理解が多少とも深まり、ほぼ18世紀中葉より19世紀中葉にかけて、いわゆる複式簿記は、同国でも徐々に定着・普及し新たな発展を遂げていったと推定されること、だがまた同国へのいわゆる複式簿記の移植期には、当時の先進ヨーロッパ諸国ではすでに定期的な期間損益計算思考の現実化とその制度化が開始していたこと、そしてスウェーデン近代会計学「前史」の出発点の後進性は、当時のスウェーデンの政治的・経済的発展の一般的な動向の後進性によって規定されたものであったことなどである。

本稿でわたくしは、別稿でのこうした研究成果をふまえて、スウェーデン近代会計学「前史」の一駒として時期的にはほぼ18世紀中葉より19世紀中葉にわたる同国の簿記・会計の大まかな発展動向を探ってみたいと思う。この場合、Oskar Sillén の所説に代表されるような北欧簿記史にかんする古典的な見解によれば、スウェーデン近代会計学「前史」においてめざましい新たな発展を遂げた領域は、企業の内部的取引活動としての製造活動の記録・計算すなわち「スウェーデン工場簿記 (det svenska bruksbokhålleriet)」の領域であった。したがってわれわれが、同期間のスウェーデンの簿記・会計の歴史を顧みようとする場合、かれの所説を容認するとすれば、その中心を主として「スウェーデン工場簿記」の領域に求めなければならないであろう。このことは、後にみるような同期間のスウ

エーデンにおける経済発展の一般的・基本的な動向との関連でいえば、それなりの一定の妥当性をもっているといってもよい。とはいえこの「スウェーデン工場簿記」の発展も、同国へのいわゆる複式簿記とりわけ商業簿記の伝来と移植につぐその定着・普及という、商業簿記にかんする一定の思考と知識の巾広い育成・波及と無関係ではありえないであろう。こうした点からわたくしは、さしあたり本稿では同期間のスウェーデンにおける商業簿記の領域に主として問題を限定する。それは、時期的にはほぼ18世紀中葉より19世紀中葉にわたるスウェーデン近代会計学「前史」の研究領域の一つの側面にすぎない。それが、もう一つの側面であるいわゆる「スウェーデン工場簿記」の研究によって補われるとき、われわれは、同期間のスウェーデン近代会計学「前史」の全体を総体的に把握することができるようになるであろう。同期間における「スウェーデン工場簿記」の歴史的な発展動向については、別稿を予定している。本稿ではわたくしは、こうした将来の研究への展望を秘めながら、第Ⅰ項では18世紀スウェーデンで出版された二冊の代表的な商業簿記書の簡単な紹介より出発し、それを手がかりとして18世紀スウェーデンの商業簿記の領域にみられるごく大まかな一般的・基本的な発展動向を概観する。ついでわたくしは、第Ⅱ項では19世紀スウェーデンで出版された同じく代表的な五冊の商業簿記書の簡単な紹介を中心にすえ、そこより19世紀スウェーデンの商業簿記の領域における、これもまたごく大まかな一般的・基本的な発展動向を辿る。さらにわたくしは、第Ⅲ項ではほぼ18世紀中葉より19世紀中葉にわたるスウェーデンの経済の一般的・基本的な発展動向について概説する。最後にわたくしは、それをふまえてスウェーデン近代会計学「前史」の一駒として同期間に徐々に定着・普及し新しい展開を遂げていった商業簿記が果たした経済的・歴史的な機能・役割について考察する。

本稿で以上のような問題を解明するにあたってわたくしは、実証的な資料はもとより古典的な原典も含めて資料入手の困難性という事情のために、北欧簿記史にかんする若干の著作・論文——しかもその視角は、論者によ

って必ずしも同一ではないが——にその手がかりを求めた。それを媒介としてわたくしは、いささか粗野なきらいは避けられないとしても、ごく間接的にスウェーデン近代会計学「前史」の一駒として同期間の商業簿記の領域における一般的・基本的な発展動向を推察せざるをえなかった。こうした手法は、スウェーデン簿記史それ自体の実証的な研究を終局的な目標とするのであれば、決して妥当な方法とはいえないであろう。とはいえわたくしが本稿でスウェーデン商業簿記史を顧りみようとするのは、さしあたりはスウェーデン近代会計学「前史」の一駒として同期間のスウェーデンにおける商業簿記の一般的・基本的な発展動向を概観するためである。そうした点からいえば北欧簿記史にかんする若干の著作にその手がかりを求め、それを媒介としながら、ごく間接的にスウェーデンの商業簿記の領域における大まかな一般的・基本的な発展動向を窺い知ろうとすることは、必ずしも不可能ではないであろう。

## I. 18世紀スウェーデンにおける二冊の商業簿記書

スウェーデンの「商的企業」において外部取引活動を中心とした簿記・会計的な記録・計算——いわゆる商業簿記——が徐々に定着・普及し新たな展開を遂げたのは、およそ18世紀中葉より19世紀中葉であったと推定される。北欧簿記史にかんする古典的あるいは現代的な著作は、この時期に出版された多数の商業簿記書を紹介しているが、このことは、その推定がある程度容認されてもよいことを示しているように思われる。これらの商業簿記書を顧りみるのが、同期間におけるスウェーデンの商業簿記の定着・普及とその展開の一般的・基本的な発展動向を概観するうえでそれなりに有効な手段であることは、北欧簿記史にかんする古典的あるいは現代的な著者達もひとしく指摘しているとおりである<sup>(1)</sup>。

この推定が容認されるとして同期間のスウェーデンにおいて出版された多数の商業簿記書のうちでも、その定着・普及と展開の一般的・基本的な発展動向を示す指標としてしばしば引合にだされるのは、つぎの一連の著

作である。

#### 18世紀

- (1) P. A. Billberg, Kort Underrättelse om italienska Bokhålleriet (Stockholm, 1738.)
- (2) Christian Godwillig, Kort Anledning till Minut-handelsbokhållerie (Stockholm, 1741.)

#### 19世紀

- (1) N. W. Goldsmith, Praktisk Anvisning till dubbla italienska Bokhålleriet (Christianstad, 1840.)
- (2) J. H. Duncker, Den enkla och dubbla eller italienska Bokföringen (Åbo, 1850.)
- (3) August Lilius, Lärobok i Handelsvetenskaper, Del. II. (Vasa, 1857.)
- (4) J. F. Georgii, Handbok i Handelsvetenskapernas alla särskilde Grenar innehållande i sammanträngd Framställning allt hvad till Handelns förmånliga Befrifande är nödigt, att veta för Handelskontor, Köpmän, Fabrikanter, Näringsidkare, Industri-och handelsskolor, utarbetad med Ledning af de bästa in-och utländska Hjelpkällor (Stockholm, 1859.)
- (5) L. Rotschilds, Handbok för Köpmän, Handelsbokhållare och Kontorister. Innehållande hela Handelsvetenskapen i sammanträngd Framställning. Fullständigt omarbetad efter svenska Förhållanden (Stockholm, 1885.)

これらの著作について本項及び第Ⅱ項で簡単な紹介と若干の論評を加え

るに先立って、さしあたりここでわたくしが確認しておきたいことは、つぎの点である。

すでにはじめにふれたように、第一は、15世紀末葉に Luca Pacioli の「スンマ」が出版されて以来、いわゆる複式簿記は、16世紀をつうじて当時の先進ヨーロッパ諸国に伝来・普及し、新しい発展を遂げたこと、第二は、このいわゆる複式簿記が北欧の一国スウェーデンに伝来したのは、およそ17世紀の初頭であったこと、第三は、その指標としてあげられるスウェーデンで始めて出版された二冊の複式簿記書のうち、一方はオランダの複式簿記書のスウェーデン語翻訳版、他方はドイツ語による複式簿記技術の入門書であり、その内容は17世紀のドイツにおける著名な複式簿記教科書から直接的にも間接的にも少なからぬ影響をうけていたということである<sup>(2)</sup>。こうした外国からの影響とりわけドイツからのそれは、スウェーデン近代会計学「前史」の一駒としての18世紀スウェーデンの商業簿記の領域においてもなお依然として強かった<sup>(3)</sup>。すぐ後にみる P. A. Billberg の著作が、18世紀の前半にドイツで出版された複式簿記書の要約的な翻訳版であったという事実は、このことを最も直截に示しているといつてよい。そのみならずこうした状況は、さらに19世紀の末葉まで多少とも続いたといわれる。北欧簿記史の解明に文献史的な研究によって先導的な役割を果たした Oskar Sillén は、ほぼ18世紀中葉より19世紀末葉までのスウェーデンで出版された関連の外国文献の翻訳書及びスウェーデンの独自の簿記書のリストを作成し、そのうち若干の文献については簡単な紹介をしている。本稿で問題とする商業簿記の領域についていえば、さきに示した代表的な商業簿記書のほかにも、相当数の関連の文献があげられている。本稿でそれらの文献を個別的にとりあげ紹介・論評することは、必ずしも必要とはしない。留意したいことは、かれの研究成果が示すように、この期間とりわけ19世紀には関連の外国文献の翻訳書に加えてスウェーデンの独自の商業簿記書が相ついで出版され、その過程で関連の外国文献の翻訳書の占める重要性は相対的に低下していったということである。これによって

スウェーデンにおける商業簿記の研究は、後述のように19世紀末葉においてさえ多少とも外国の影響を残しながらも、徐々に外国からの独自性を高めていった。そしてこのような商業簿記研究における進展は、同期間のスウェーデン近代会計学「前史」におけるもう一つの研究領域であり、かつまた Oskar Sillén の所説によればその中心となる「スウェーデン工場簿記」の研究と相俟って、スウェーデン近代会計学「前史」の一頁を埋めることになるのである<sup>(4)</sup>。

加えて本項でこれから紹介しようとする二冊の商業簿記書は、年代的にはいずれも18世紀の40年代に出版されているが、18世紀スウェーデンの商業簿記の領域では、関連の外国文献の翻訳書であれスウェーデン独自の著作であれ、この40年代を境にそれ以前には全く、それ以後にはごく少数の著作を除いて、商業簿記書の出版はほとんどみられなかった<sup>(5)</sup>。わけても18世紀の50年代より19世紀の初頭ないしはほぼ中葉までに出版された商業簿記書は、全体として量的にはごく少数であり、学術的にもさほど高い評価をうるには到らなかった。Jan Hensmann もいうようにその理由は定かではないが<sup>(6)</sup>、この半世紀余りの期間は、商人的会計実践はどうあれ、少なくとも商業簿記書の出版という点では、一種の空白期となっている。このように18世紀スウェーデンにおける商業簿記の研究は、少なくとも商業簿記書の出版という点でみるかぎり、総体的には停滞的であった。これから紹介しようとする二冊の商業簿記書は、その数少ない例外であった。そして次項でみるような19世紀中葉頃よりスウェーデンで出版された相当数の商業簿記書は、何らかの点でこの例外的な二冊の商業簿記書の内容をそれなりに発展させ、それを媒介として総体的には19世紀スウェーデンにおける商業簿記の歴史的な発展の一頁を開くことになるのである。

それでは18世紀スウェーデンで出版された上記二冊の商業簿記書は、どのような内容と発展水準にあったか、概観しよう。

(1) P. A. Billberg, Kort Underrättelse om italienska  
Bokhålleriet (Stockholm, 1738.)

この著作は、さしあたり17世紀の後半に N. P. Agrelius によって執筆された数学書である Institutionens Arithmetica (1 uppl., Stockholm, 1665, 2uppl., Göteborg, 1672.)の一部をなす簿記問題にかんする所説——それは、この数学書の最終章で取扱われているといわれる——が、18世紀に入って G. G. Heyne によって原典の数学書それ自体から独立した翻訳・改訂版のドイツ簿記書として Der ganz neu ankommende Buchhalter (Frankfurt und Leipzig, 1726.) という表題のもとに出版され、その後 P. A. Billberg がそれをスウェーデン語によって要約的に翻訳したものである<sup>(7)</sup>。この著作の出版の経緯が示すように、スウェーデンにおける簿記・会計問題にかんする著作が依然として数学書の一部をなししかもドイツのそれを媒介とした要約・翻訳版であったということは、同国における簿記・会計問題にかんする当時の発展の程度やこの分野における社会的関心の度合を示すものとして、それなりに注目してよいであろう。

P. A. Billberg がこの著作を執筆するにあたって念頭においた読者層は、経験に富んだ完全な記帳係になることを目指す特定の人々のみならず、企業の経営活動を遂行するために「簿記技術 (bokhållerie-konsten)」を実際に学ぶ必要のある人々であった。かれは、こうした読者層を対象に簿記及び為替手形の計算にかんする簡単な教示を与えることをこの著作の執筆の動機とした。こうした読者層がすでに存在し、かれらを対象に P. A. Billberg がこの著作を執筆したことは、Axel Grandell がいうように、少なくとも「複式簿記がこの時代に工場では一般化していたことを示している」<sup>(8)</sup> といってもよいであろう。

すでに別稿でみたように、スウェーデンにおける最も古い商業簿記書の一つとして著名な Cryiacus Morscheidt の Instruction über dass italienische Buchhalten (Stockholm, 1669.) が出版されて以来、P. A.



Billberg のこの著作が登場するまではほぼ3/4世紀を要した。もとよりこの著作の出版に前後して、本稿では直接的な紹介・論評などを省いたが、Oskar Sillén の簿記史にかんする文献史的研究が明らかにしてくれるように、若干の関連の外国文献の翻訳書やスウェーデン独自の簿記書が出版された。それらの著作は、ほぼ18世紀中葉におけるスウェーデンの商業簿記の歴史的な発展にとって、さほど決定的な影響力をもつものではなかった。とはいえこうした状況は、少くとも当面問題としている P. A. Billberg の著作が登場するための一定の土壌を用意したといってもよいであろう。かれの著作は、Cryiacus Morscheid が上記の著作において示した取引過程とはほぼ同様なそれをなお一そう詳細に描いているといわれるが、それは、こうした状況の一左証としてここで留意しておきたい<sup>(9)</sup>。

P. A. Billberg の著作のうちでもかれ以後の時代に出版された商業簿記書との関連でとりわけみるべき点をあげるとすれば、この著作が、スウェーデンの商業簿記書としては始めて「簿記上の諸帳簿 (bokföringsböcker)」を列挙し、それらの各帳簿への記帳の仕方を記述しているということである<sup>(10)</sup>。この著作で示される帳簿組織は、Luca Pacioli 以来の伝統的な「固有なイタリア式簿記法」の流れに沿う「日記帳 (memoial)」, 「仕訳帳 (journal)」, 「元帳 (huvudbok)」を基本とする。そして企業の規模に応じて必要とされるならば、例えばつぎのような各種の「補助簿 (hjälpböcker)」が設けらる。すなわち「書簡控帳 (bref-bok)」, 「仕入帳 (factura-bok)」, 「人名元帳 (rescondre-bok)」, 「経費帳 (omkostnings-bok)」, 「商品帳 (wahrers-scontro)」, 「現金出納帳 (cassa-bok)」, 「残高帳 (saldier- eller bilanzier-bok)」, 「月次帳 (månads-bok)」, 「秘密帳 (secret eller hemlig bok)」など。これらの各種の補助簿のうちでもとりわけ注目に価するのは、「残高帳」, 「月次帳」, 「秘密帳」である。「残高帳」は、毎月「各勘定の借方及び貸方にある全財産 (omslutningen i debet och kredit på varje konto)」を記入する。とはいえそれは、「合計試算表 (råbalans)」であり、その帳簿組織上占める役割は、「記帳の形式上の正

確性 (bokförings formella riktighet)」を統制することにある。その点ではこの「残高表」は、Luca Paciali の bilancio に相当するが、この場合特徴的なことは、それが、「月次帳」や「秘密帳」と同様に「月間ごとに (månatligen)」作成されたことである。「月次帳」は、財産法的損益計算方式を基本的な損益計算方式として、月間ごとに「資産と負債並びに純資本と利益 (tillgångar och skulder samt netto kapital och vinst)」を記入し「完全な貸借対照表計算 (en fullständig balansräkning)」を行う。「秘密帳」——それは、「帳簿 (bok)」ではなくて「勘定 (conto)」と呼ばれたが——は、「要約された形態の元帳 (en huvudbok i kortfattad form)」として「元帳からの抽出物 (ett utdrag ur huvudboken)」であった。かかるものとしてそれは、月間ごとに商人が自己の資本運用による取引・事業活動の状態及びその結果としての損益を把握するために作成された。「秘密帳」は、いわゆる「Me 勘定」としての機能をもち、その記帳を担当したのは、商人によって雇用された会計係ではなくて、商人自身であった。「合計試算表」としての「残高表」の作成、「月次帳」による財産法的損益計算方式としての「完全な貸借対照表計算」、事業主たる商人が自己の資本の運用状態とその結果を把握するための「秘密帳」など、かれのいうこうした「補助簿」の記入が月間ごとに行われるということから推定するのは、「すでに当時の人々が月次の帳簿締切 (månatliga bokslut) をすることを周知していた」<sup>(11)</sup>ということである。上記の問題と関連してなお一言つけ加えるとすれば、それは、この著作においては完全に発達した「帳簿締切技術」が呈示されていたということである<sup>(12)</sup>。この時期における「帳簿締切技術」の発展問題については後にもふれるが、当面の著作についてみれば、「諸商品勘定からの利益及び損失 (vinster och förluster från varukontona)」が「損益勘定 (vinst-och förlustkontot)」に集合され、この「損益勘定」は、その貸借差額を「資本勘定 (kapitalkontot)」に反対記入することによって締切られる。同時に「残高勘定 (balanskontot)」には、各勘定口座より資産と負債の残高が集計され、それは、「資本勘定」

をもって貸借平均される。

以上のような月次損益計算方式と完全に発達した「帳簿締切技術」は、P. A. Billberg がこの著作の執筆にあたって源泉とした直接的な原典である G. G. Heyne の著作のうちにすでにみいだされる。G. G. Heyne の著作が一般にドイツ簿記史上注目をひくのは、それが、きわめて高度な水準の「月次貸借対照表 (månadssbalans)」と「帳簿締切技術」の様式ないしは「年度決算についての一そう発展した技術」を含んでいたことによる<sup>(13)</sup>。加えて P. A. Billberg が、この G. G. Heyne の著作をスウェーデン語によって要約的に翻訳する際にも、P. A. Billberg 自身が月次損益計算方式や「帳簿締切」＝帳簿決算の問題それ自体について十分に熟慮したといわれる<sup>(14)</sup>。スウェーデンにおける簿記・会計の発展の初期の時代に、このようなドイツの文献が存在し、それが P. A. Billberg によってその内容が十分に咀嚼されたとうえで要約的に翻訳され、4版(1798年)まで版を重ねながら<sup>(15)</sup>、スウェーデンに広まっていったことは、スウェーデン近代会计学「前史」としての同国におけるその後の簿記・会計の発展にとって、偶然な幸運であったといわれる<sup>(16)</sup>。(なお月次の帳簿締切という方式は、次項でみるように、19世紀スウェーデンにおける帳簿組織の発展とりわけ総合仕訳帳の採用を特色とする「ドイツ式総合簿記法」の導入と普及の前兆であったように思われる。)

## (2) Christian Godwillig, Kort Anledning till Minuthandelsbokhållerie (Stockholm, 1741.)

この著作は、何よりもまず商業簿記の領域で始めて関連の外国文献の翻訳によることなく、スウェーデン独自の著作として執筆・出版されたという点で、一定の評価が与えられている<sup>(17)</sup>。

この著作は、2分冊より成り8版を重ねた。第1分冊は「小売商簿記の簡単な入門 (Kort Anledning till Minuthandels-bokhållerie)」,

第2分冊は「小売商簿記の教示 (Instruction till ett Minuthandels-bokhållerie)」という表題が付せられている。第1分冊は、「期首及び期末財産目録」、営業過程において発生した取引諸項目を実例ずきで簡単に記述する「日記帳」、「元帳諸勘定」について取扱う。第2分冊は、最初に一般的な「簿記の諸規則 (bokföringsreglerna)」＝記帳法則についてのべ、ついで第1分冊で呈示された諸項目の説明をする<sup>(18)</sup>。この著作で示される記帳法則は、17世紀スウェーデンで始めて出版された簿記書の一つ、Henrich Oloffsson Hortulanus によるオランダ簿記書の翻訳版 Räknebok (1646年) で展開されたオランダ人 Johannes Buingha の思考の流れに沿うものであったといわれる<sup>(19)</sup>。このことは、すでに18世紀に入ってからスウェーデンの商業簿記書は、ドイツ人のみならずオランダ人によっても影響されていたことを示すものとして、留意してもよいであろう。しかもスウェーデンで小売商が複式簿記を一般に採用するようになるのが20世紀に入ってからであるといわれることを考慮すれば<sup>(20)</sup>、この著作が当時の実務界に多大な影響を与えるほど重要な意味をもちしたがってまたそれが広く普及したということは容認しがたい。とはいえこの著作は、商業教育・商業実践の一環としての簿記教育及び簿記理論上の観点からみてかなりすぐれた著作であったといわれている<sup>(21)</sup>。

この著作では、取引記入のために二冊の帳簿が必要とされる。すなわち日記帳と元帳である。日記帳は、取引諸項目について簡単な記述をする帳簿であるが、元帳諸勘定との参照関係はない。元帳は、すべての勘定科目を直接かつ科目別に記入する。この場合「店の現金収入 (de kontorna inkomsterna i butiken)」の処理については、「独自の備忘録 (aparte annotationer)」が用意され、「店の現金収入」は、月次にあるいは3ヶ月ごとにまとめて元帳に記入される仕組みとなっている。この「独自な備忘録」が今日みるような現金出納帳であるか否かは不明である。なぜなら「店の現金支出」については、全くふれられていないからである。加えてそれが、仮に現金出納帳であるとしても、その帳簿組織上の位置づけ、例

えば現金出納帳が Luca Pacioli に代表される「固有のイタリア式簿記法」を基本として仕訳帳の前帳簿として使用されているのか、あるいは「イタリア式総合簿記法」にみるように仕訳帳が現金仕訳帳と普通仕訳帳に分割されているのか、さらには「ドイツ式総合簿記法」にみるように現金出納帳が一般仕訳帳と並んで純粋な原始簿として機能しているのか、これらのことは定かではない。この「独自の備忘録」が帳簿組織上どのように位置づけられるにせよ、「店の現金収入」を「独自の備忘録」に記入し月次ないしは3ヶ月毎に元帳の現金勘定に記入するということから推測しうるのは、現金勘定への記入については私勘定も混在していたこと、そのため営業にかんする収入を私的收入と区別し「独自の備忘録」に別に記入することによって、「店」と「奥」の計算を区分したたということである<sup>(22)</sup>。

元帳諸勘定の締切は、「残高勘定・損益勘定並びに資本勘定で (på balans —, vinst—och förlust—samt kapitalkontot)」<sup>(23)</sup> 行われる。この場合特徴的なことはつぎの点である。(1)、「残高勘定」の締切は、今日一般に完成された大陸式決算法でみるように、「資本勘定における残高 (saldot på kapitalkontot)」をそこに振替えることによるのではなくて、それが「総額で貸借平均される (bruttosalderas)」ことによること、(2)「資本勘定」

## Capital-räkning

Debet		Kredit	
Ballancen efter År 1739		Ballancen efter År 1739	
Min skuld.....	2,060	Min fordran.....	28,687
Utgiften		Inkomsten	
Hushålds-Conto .....	744	Wunnen Winst & Förlust...	3,036
Omkostnings-Conto .....	492		
Förlorad Winst & Förlust...	600		
Ballancen til År 1741		Ballancen til År 1741	
Min fordran.....	28,027	Min skuld.....	200
Summa	31,923	Summa	31,923

(出典；Oskar Sillén, Studier., S. 67.)

## 資 本 計 算

借 方		貸 方	
1739年残高		1739年残高	
私 の 債 務	2,060	私 の 債 権	28,687
支 出		収 入	
家 事 勘 定	744	嫁得した利益及び損失	3,036
雑 費 勘 定	492		
喪失した利益及び損失	600		
1741年残高		1741年残高	
私 の 債 権	28,027	私 の 債 務	200
合 計	31,923	合 計	31,923

——それは「資本計算 (capital-räkning)」と呼ばれる——の借方に「雑費勘定」など特殊商品の売買取引に直接配賦しえない名目諸勘定が計上されていることから推察して、原則として販売済みの特殊商品勘定で特殊商品別の売買損益を算定し、「損益勘定」は、この特殊商品勘定を締切するために設定されていること、(3)、「資本勘定」＝「資本計算」は、「残高勘定」の締切が「総額で貸借平均される」ことによる結果として、上記のような形態をとること、したがってまた「資本勘定」＝「資本計算」は、それ自体として自己資本の大きさを直接的には表示できないことなどである<sup>(24)</sup>。

今日一般に Going-Concern を前提とする期間計算のもとでは、期間的な純損益の算定＝決算と帳簿ないしは勘定締切の手續とは、同時併行的に行われる。決算手續は、決算予備手續、決算本手續（帳簿決算）、決算報告書の作成という一連の手續より成立する。決算予備手續は、取引の二面的な把握を前提とした仕訳及び転記の正確性を検証する試算表の作成に始まり、Going-Concern における収支の期間的な限定のための実地棚卸を基礎とする棚卸表の作成を経て、それによる元帳諸勘定記録の修正をもって終る。決算本手續は、元帳諸勘定の締切手續の問題に限定していえば、修正された諸勘定記録をもとに、仕訳・転記における貸借平均原理の厳格な一貫性を固守する大陸式決算法の場合、つぎのような一連の手續をふむ。

(1)集合損益勘定の設定と諸名目勘定のそこへの振替え→それらの諸勘定の締切りと集合損益勘定の貸借差額としての当期純損益の算定→この当期純損益の資本金勘定（または未処分利益勘定あるいは未処理損失勘定）への振替えと集合損益勘定の締切による損益計算、(2)決算残高勘定の設定と期末に残在し次期に繰越されるべき諸実在勘定のそこへの振替え→それらの諸勘定の締切りとそれによる諸実在勘定の期末在高を確定する財産計算、(3)このような元帳諸勘定の締切手続の終了に伴ない、決算残高勘定に振替えられた諸実在勘定を次期に引継ぐための開始記入＝開始残高勘定の設定とそこへの諸実在勘定の振替。このような帳簿決算の後に決算報告書が作成される。決算報告書のうちでも複式簿記の基本的な計算構造に最も直接的にかかわるものは、企業の経営成績＝損益計算を表示する損益計算書と企業の財政状態＝財産計算を表示する貸借対照表である。損益計算書は集合損益勘定を、貸借対照表は決算残高勘定（ないしは繰越試算表）を基礎として、それぞれ関連の各項目の一定の区分・配列をつうじて作成される。

ところで当面問題としている Christian Godwillig の著作にみられる損益計算方式と元帳諸勘定の締切方式、とりわけ「資本計算」＝「資本勘定」は、Christian Godwillig の著作のみならず一般的には18世紀スウェーデンの簿記実務で、広く普及したといわれる。しかもそれは、部分的には19世紀の末葉ないしは当時の後進国スウェーデンで株式会社形態への移行が開始する時期まで存続したといわれる。この点で Christian Godwillig の著作で示された損益計算方式と元帳諸勘定の締切方式は、当時のスウェーデンにおける簿記実務の一つの典型とみなされるであろう。そうした意味でわたくしは、Christian Godwillig の著作に代表されるような損益計算方式と元帳諸勘定の締切方式は、上述のような完成された大陸式決算法と対比した場合、どのような発展水準にあったか、Christian Godwillig の著作にみられる損益計算方式と帳簿締切方式の特徴点としてあげた三つの問題に論点を絞って、ここで簡単にふれておきたいと思う。

第一の「残高勘定」の問題についていえば、この「残高勘定」に計上さ

れる諸実在勘定は、さしあたり人名勘定としての未解決の債権・債務であった。そしてこの「残高勘定」は、「たんに債権・債務のための……集合勘定 (ett samlingskontot……för endast fordringar och skulder)」<sup>(25)</sup>として機能するにすぎなかった。この「残高勘定」がさしあたり「たんに債権・債務のための……集合勘定」にすぎなかったのは、17世紀に始めてスウェーデンに伝来した複式簿記は、Luca Pacioli に代表される「ヴェニス式簿記法」が16世紀にヨーロッパ諸国に普及し新しい展開をとげた後に主としてドイツを媒介としたそれであったこと——いいかえれば、貸借記入における借主・貸主という思考のドイツ流の厳密な解釈によって元帳を債権・債務帳と商品帳に分割したこと——によるものであろう。問題は、ここでの「残高勘定」がこうしたドイツ流の債権・債務帳における未解決の人名勘定についての「集合勘定」であったとしても、人名勘定について未解決の「残高」が認識されているということである。この「残高」の認識が、そこでの勘定記入が一杯になって旧帳簿より新帳簿への移しかえの場合であるのか、それとも未成熟ながら Going-Concern 概念の成立を前提とする会計期間という公準の形成によるものなのか、当面、定かではない。とはいえいずれの場合によるにせよ一たび未解決の債権・債務を「残高」として認識し、それを一つの勘定に「集合」とするという計算思考が形成されるならば、それが、人名勘定としての債権・債務の勘定のみならず、それ以外の元帳諸勘定にも波及していくことは、想像にかたくない。事実、時代が下るにつれてこの「残高勘定」は、未解決の債権・債務以外に物財勘定としての商品在高及びその他の棚卸資産項目を計上するようになったといわれる。それに伴ない「残高勘定」は、「商品在高及び（その他の）棚卸資産のための……集合勘定 (ett samlingskonto……för varubehållningar och inventarier)」<sup>(26)</sup>としても機能するようになった。さらにまた当時の論者達は、時としてはこの「棚卸資産」に原料、半製品、完成品はいうに及ばず、家畜、家財、現金、建物までも含め、この「残高勘定」への集合を行った。このように人名勘定としての債権・債務の未解



決分を「残高」として認識し、それを棚卸高として一つの勘定に「集合」することを契機として成立した「棚卸資産」の概念とその拡大化は、今日われわれが問題とするそれと対比すれば、必ずしも正当化しうるものではない。とはいえわれわれは、このような「棚卸資産」概念の成立とその拡大化現象の背後に、たとえそれが当初は旧帳簿が一杯になって新帳簿に移しかえる場合に元帳諸勘定の締切りのための未解決項目を「残高」として認識し、一つの勘定に「集合」することに始まったとしても、それと同時に Going-Concern としての企業概念の導入・それを前提とする会計期間という公準の成立・それに媒介された諸実在勘定の期末在高の確認とその次期への繰越など、定期的な期間計算への移行という一連の動向が徐々に進展しつつあったということを否定できないであろう。Going-Concern としての企業概念の形成を前提とする会計期間という公準が成立し、こうした期間計算の立場から商品在高についての期末棚卸高が「残高」として認識されるようになって、なおしばらくは商品の売買活動による商品売買損益の算定は、原則として販売ずみの特殊商品（ないしは終了ずみの旅行など）ごとに特殊商品勘定（ないしは旅行勘定など）で個別的行われた。このことは、すぐつぎにみる「損益勘定」の性格やその締切の問題と関連する。

人名勘定である債権・債務の「集合勘定」としての「残高勘定」は、その借方に諸債権を、その貸方に諸債務を計上する。そしてこの勘定は、「資本計算」＝「資本勘定」への振替記入をつうじて締切られる。この場合「資本計算」＝「資本勘定」は、ここでの「残高勘定」のそこへの振替はもとよりつぎにみる「損益勘定」のそこへの振替をも含めて、元帳諸勘定を最終的に締切るための勘定として機能する。「残高勘定」の「資本計算」＝「資本勘定」への振替とそれによる「残高勘定」の締切の場合、「資本計算」＝「資本勘定」へ振替られるのは、「残高勘定」の貸借差額ではない。「残高勘定」の借方または貸方の各々の合計額＝総額が、それぞれに「資本計算」＝「資本勘定」の貸方または借方に振替記入される。これ

によって「残高勘定」は、純額ではなくて「総額で貸借平均される」のである。(なおちなみにいえば、「繰越される残高勘定 (det ingående balans-kontot)」——これは、開始残高勘定に相当する——の貸借振替記入は、「(決算) 残高勘定」の「資本計算」＝「資本勘定」への貸借振替記入と全く逆となる。その結果「資本勘定が示そうとするところのものは、その年度始めには貸方に未解決の債権の合計額及び借方に未解決の債務の合計額、並びにその年度末には借方に未解決の債権の合計額及び貸方に未解決の債務の合計額である。」<sup>(27)</sup>)

第二の「損益勘定」の問題についていえば、ここでの「損益勘定」は、期間計算のもとで決算本手続の場合、決算予備手続で修正された諸名目勘定を集合し損益計算を行うために設定される「集合損益勘定」ではない。ここでの「損益勘定」は、原則として販賣ずみの特殊商品勘定（または終了ずみの旅行勘定など）でその貸借差額として特殊商品売買損益（または旅行勘定による損益など）を算定し、それによって特殊商品勘定（または旅行勘定など）を締切るための勘定として機能する。一般に特殊商品勘定による特殊商品売買損益の算定の場合には、「商品の売買に伴って生ずる費用はすべてその商品に属し……直ちに商品勘定の借方に記入され」<sup>(28)</sup> 特殊商品に負担しえない諸費用は、家事費などと共に主人の人名勘定すなわち資本主人名勘定で処理される<sup>(29)</sup>。Christian Godwillig の著作でも「損益勘定」は、販賣ずみの特殊商品勘定を締切るための勘定として機能している。かれが、特殊商品勘定に直接配賦しえない諸費用を「損益勘定」ではなくて、かれのいう「資本計算」＝「資本勘定」に雑費として計上していることから、われわれはそれを知ることができる。後述のように、この「資本計算」＝「資本勘定」は、整理後試算表的な決算勘定であった。そしてこの「資本計算」がスウェーデンにおいて毎年新たに行われるようになったのは、1600年代の後半であった<sup>(30)</sup>。このことからわれわれは、当時のスウェーデンでも Going-Concern としての企業概念が徐々に形成されつつあり、それを前提として期間計算が開始しつつあったと推定しうる。

したがってまた特殊商品についても売残り品＝期末棚卸高を認識し、それを複式簿記の機構のうちに組込む努力がなされたものと推定してもよいであろう。期間計算のもとでもなお依然として特殊商品勘定による損益計算が行われていることは、いまだ「企業全体の商品売買活動の全体を一括して記録計算する」<sup>(31)</sup> ところの「企業の損益計算」が要求されていないからであった。「企業の損益計算」は、比較的長期の継続的な企業とりわけ前期的独占を前提とする初期株式会社の形成と共に成立する。スウェーデンで特殊商品勘定は、例えばかの著名な一鉱山業の帳簿である Garpenbergsböckerna の場合には1700年代の初頭までみられることから、特殊商品勘定より統括勘定としての一般商品勘定への移行は、実務界では部分的・先駆的には、それ以後のことに属するようである<sup>(32)</sup>。そしてまたスウェーデンでこのような「損益勘定」に代って、決算本手続における諸名目勘定の集計とそれによる損益計算のための「集合損益勘定」が要求されるようになり始めたのは、実務界では1700年代の末葉頃であった。そして「それによって資本勘定もまた非常になお一そう単純化された。」<sup>(33)</sup>

第三の「資本計算」＝「資本勘定」についていえば、それは、何よりもまず実在勘定を集合する「残高勘定」と原則として販売ずみの特殊商品勘定を締切るための名目勘定としての「損益勘定」とをそこに振替え、すべての元帳諸勘定の締切を完了させる勘定であった。この場合「資本計算」＝「資本勘定」は、「残高勘定」がすでにふれたように「総額で貸借平均される」結果として、前述のような内容となる。そのため「資本計算」＝「資本勘定」は、元帳諸勘定の締切を複式簿記という自己完結的な機構の中で遂行するうえで決定的な役割を果たしたにも拘らず、すでにふれたようにそれ自体としては自己資本の大きさを直接的には表示できないことになる。Oskar Sillén は、Christian Godwillig の著作にみられるこのような元帳諸勘定の締切方式にたいして「貸借対照表的な性格」を認める<sup>(34)</sup>。かれのいう「貸借対照表的な性格」という言葉が合意するところは、必ずしも定かではない。とはいえここでの「資本計算」＝「資本勘定」は、す

でにみたように「残高勘定」と「損益勘定」をそこに振替えることによって帳簿の締切を行う決算勘定である。それは、Going-Concern 概念の導入と会計期間というコンヴェンションを前提とする決算様式の歴史的な発展形態の最もプリミティブな形態である。そこでは、決算予備手続によって元帳諸勘定を修正した後に「諸勘定残高を、名目勘定と実在勘定の別なく、すべて資本勘定に振替えることによって帳簿が締切られ」<sup>(35)</sup>、「資本計算」＝「資本勘定」は、整理後試算表的な構造を示すことになる。そしてこのような決算様式の成立は、やがて「資本勘定」からの諸名目勘定の分離と集合損益勘定への総括的な振替、ついで「資本勘定」に残存する決算機能を決算残高勘定に移し、集合損益勘定＝名目勘定と決算残高勘定＝実在勘定との突合せによる、損益計算の結果にかんする検証・確認に到る途を内在している。そして集合損益勘定と決算残高勘定とは、少なくとも決算報告書としての損益計算書と貸借対照表を作成する場合、その基礎資料となる。そうした点でいえばこの「資本計算」は、Oskar Sillén のいうように「貸借対照表的な性格」を内在しているといえるであろう。

以上、18世紀スウェーデンにおける商業簿記の領域で出版された主要な二冊の商業簿記書を取りあげ、その内容について簡単に紹介し若干の論評を加えた。

それではこれまでみてきた商業簿記書を手がかりとして、なお若干それを補足しながら、18世紀スウェーデンにおける商業簿記のごく大まかな一般的・基本的な発展動向を推察することが赦されるとすれば、それはどのようなのであるか。ここでわたくしは、つぎの点をあげたいと思う。

第一は、すでにふれたように、18世紀スウェーデンの商業簿記の領域では、前世紀と同様に、理論的にも実践的にもなお依然としてこの分野における当時の先進ヨーロッパ諸国、とりわけドイツやオランダの影響が強かったということである。その左証としてわれわれは、P. A. Billberg の著作が、本来、ドイツ簿記書の要約的な翻訳版であったこと、また Christan

Godwillig の著作が、スウェーデンにおいて始めて関連の外国文献からの翻訳から脱して、スウェーデン独自の著作として執筆されたとはいえ、そこに流れる基本的な会計思考は、17世紀オランダ簿記書に沿うものであったことをあげることができる。P. A. Billberg の著作は、その原典の卓越性と訳者自身の簿記問題にたいするすぐれた理解力によってその内容が十分に消化されていたことから、4版(1798年)を重さねながら広く読まれたといわれる。これにたいして Christian Godwillig の著作は、オランダ簿記書の流れをくむとはいえ、スウェーデンで始めて出版された独自の商業簿記書として、それは、その後のスウェーデンにおける簿記教育及び簿記理論の発展にとってその占める重要性は高かったといわれる。

第二は、帳簿組織の発展とりわけ補助簿の種類の多様化とその果す機能という問題である。例えば、すでにみたように、P. A. Billberg の著作は、それまでスウェーデンで「固有のイタリア式簿記法」の伝統に沿って使用されてきた「日記帳」、「仕訳帳」、「元帳」の他に、各種の補助簿の使用を説いた。わけでもないいわゆる「Me 勘定」としての機能をもつ「秘密帳」の登場は、事業主たる商人が自己の資本の運用状態とその結果を商人自身の手によって管理・把握するということを可能にしたという点できわめて大きな意味をもった。また Christian Godwillig の著作は、これまでみたように2分冊より成るが、とりわけ第2分冊では、一般的な「記帳の諸規則」が明示された。恐らくそれは、複式簿記原理それ自体の理解と普及に役立ったであろう。この著作で示される帳簿組織は「日記帳」と「元帳」を中心とした。わけでも「元帳」の諸勘定記入の場合、「現金収入」については、「独自の備忘録」が用意され、「店の現金収入」は毎月ないしは3ヶ月毎に元帳に合計転記をすることによって、混在している「私勘定」としての現金収入と営業収入とを区別し、拙稚な形とはいえ現金収支をめぐる「店」と「奥」の計算を分離した。なおまた月次の帳簿締切の方式に内在する総合仕訳・転記の手法の抬頭も、看過してはならないであろう。

第三は、より完全な「帳簿締切技術」の発展とそれに関連した資産評価の問題である。P. A. Billberg の著作は、かれの言葉によれば「完全な貸借対照表計算」と呼ばれる財産法的損益計算方式を基本的な損益計算方式として、月次ごとの諸帳簿の締切を説いた。すなわちそこでは「諸商品勘定からの利益及び損失」の「損益勘定」への集合、この「損益勘定」の「資本勘定」への振替による「損益勘定」の締切、「資本勘定」の「残高勘定」への振替によるその貸借平均と締切など、まさに完全に発展した「帳簿締切技術」が展開された。Christian Godwillig の著作では、帳簿締切は「残高勘定」、「損益勘定」、「資本勘定」で行われるが、この場合特徴的なことは、「残高勘定」の締切が、今日一般にみるように「資本勘定」の残高をそこに振替えることによるのではなくて、この勘定それ自体が、総額で貸借平均されるという方式による点である。そのため「資本計算」＝「資本勘定」は、すでにみたように計算構造的に特異な形態をとった。そしてこのような原始的決算様式たる「資本計算」＝「資本勘定」は、少くとも19世紀初頭までスウェーデンでは広くみられたといわれる。

加えてこのような帳簿締切の手法との関連でなお一言ここでいうべきことは、Oskar Sillén のいう「帳簿締切上の評価諸原則 (bokslutsvärderingsprinciper)」の問題である。すでに別稿でわたくしは、17世紀スウェーデンにおけるいわゆる複式簿記の移植期に、同国における最古の二冊の商業簿記書の一つであり、ドイツの簿記論者 Achatius Hager の所説の流れをくむ Cryiacus Morscheid の著作、Instruction über dass italienische Buchhalten (Stockholm, 1669.) にみられる評価論についてふれた。その委細は省略するが、わたくしは、そこではいわゆる「帳簿締切項目 (bokslutpost)」——それは、必ずしも継続企業を前提とはしない非定期的な損益計算をする場合でも何らかの在高評価を必要とする項目であり、継続企業を前提とする定期的な期間損益計算上問題となる決算整理事項ではない——については、「財産目録の作成及び帳簿締切の場合 (vid inventering och bokslut)」に、その購入の際に実際に要した「原

価価値 (kostnadsvärde)」が評価基準とされていることを指摘した<sup>(36)</sup>。資産の評価基準の問題をめぐる17世紀スウェーデンにおけるこうした動向は、18世紀に入っても少くとも商業簿記の領域では変えることはなかったように思われる。その左証としてわれわれは、例えばさきにみた Christian Godwillig の著作をあげることができる。ここではいわゆる「帳簿締切項目」としては、この著作が小売商の簿記書であることから、棚卸資産たる「手元にある商品在高 (inneliggande varulager)」のみが問題とされ、その評価は「購入価格 (inköpspris)」を基準とすべきことが説かれる。(19世紀スウェーデンにおける商業簿記書にみるような、いわゆる償却性資産の減価償却問題は、ここでは一切不問に付せられている。) だがまた別稿を予定している「スウェーデン工場簿記」の領域では、同じく Christian Godwillig は、その工場簿記書 Kort Genwäg doch tydelig Anledning till det svenska Bruks-bokhålleriet, 2 del. (Stockholm, 1740 och 1741.) の第1部——それは、いわゆる「スウェーデン工場簿記」の具体例の説明をその主題とするが——で、製品としての「棒鉄勘定」を「売価 (försäljningspris)」で評価すべきことを説く。しかもかれは、その工場簿記書の第Ⅱ部——それは、いわゆるスウェーデン工場簿記」の原理的な説明をその主題とするが——では、同一製品について「原価」を評価基準とすべきことを説く<sup>(37)</sup>。この矛盾・食違いをどう説明するか、著者 Christian Godwillig 自身は、何らの回答も与えていない。

資産の評価問題をめぐって18世紀スウェーデンの商業簿記の領域においてみられたこうした動向は、次項でみるように、19世紀に入ると棚卸資産については原価主義、時価主義、低下主義の適用など、また有形固定資産については「減価償却の原則」の適用など、より内容的な充実・発展を遂げることになるのである。

第四は、18世紀前半ないしは中葉のスウェーデンにおける上述のような商業簿記の一般的・基本的な発展動向にも拘らず、同世紀の中葉より末葉にかけて、スウェーデンにおける商業簿記書の出版はほとんど跡絶え、し

たがってまた商業簿記研究も廃墟といえるような状況を迎えたことである。この時期には関連の外国文献の翻訳はもとより、ごく少数の、それも先駆者達の著作の模倣にすぎないような商業簿記書の出版を別とすれば、スウェーデン独自のいかなる商業簿記書も出版されなかった。この時期はスウェーデンの簿記・会計の歴史的な発展における「空白な」時期となっている<sup>(38)</sup>。何故このような一種の「行きずまり」が生じたかは不明である。こうした停滞的な状況が打開されるのは、19世紀初頭にイギリスの Edward Jones の *The English System of Bookkeeping* が、この領域におけるそれ以外の関連の外国文献の翻訳・出版に先がけて Thomas Jacobson によって翻訳・出版されて以来、若干のドイツの商業簿記書の翻訳・出版を経て、19世紀のはば中葉にスウェーデン独自の著作として、次項でみるような N. W. Goldsmith の *Praktisk Anvisning till dubbla italienska Bokhålleriet* (Christianstad, 1840.) の出版まで俟なければならなかった。それを契機としてスウェーデンにおける商業簿記の領域では、多数の商業簿記書が出版され、そこでの商業簿記研究は、それなりに新しい局面を迎えることになるのである。

注1) 一般に特定の国や特定の時代の簿記史研究がどのような目的や視角からなされるにしても、その国で問題とする時代に出版された簿記書を直接的にせよ間接的にせよ顧みることが、その有効な手がかりの一つとなることは、広く内外の簿記史家達が指摘しているとおりである。このことを本稿で問題とするスウェーデンについてみれば、例えば北欧簿記史の研究に先鞭をつけた Oskar Sillén は、その主著の一つである *Studier i svensk Företagsekonomi* (Stockholm, 1943.) の第4章をスウェーデンにおける商業的・及び工業的企業で1900年代初頭まで適用されてきた評価原則の歴史的な研究にあて、古い時代にスウェーデンで出版された簿記書にその手がかりを求めている。その理由としてかれは、概略つぎのようにのべている。すなわちそうした簿記書やその著者達は、当時、商人的会計実践としての実務の領域では必ずしも注目されることはなかったこと、同時にまたそれらは、「決して（その当時の）最高の実務を代表するものでもなかった」こと、とはいえそれらは、「研究の出発点」として役立つというのである。(Oskar Sillén, *Studier.*, s. 97.) 現代北欧の簿記史研究者の一人である Axel Grandell も、スウェーデン簿記史にかんする Oskar Sillén



のこうした古典的な研究成果をふまえて、その著Rodovisningensutvecklings-historia (Lidköping, 1972.)においてこの問題について概略つぎのようにのべている。すなわちこの時期にスウェーデンで出版された簿記書は、北欧簿記史の研究素材として「最も重要な知識の源泉」であり、それらは「概してそれぞれの時代に一般に行われていた簿記を記述していること」、そしてまたいわゆる複式簿記にかんする「外国の著作の翻訳あるいはその改訂版は、簿記知識の普及者として……重要な意味をもつ」のである。(Axel Grandell, *ibid*, s. 48.) ここで Oskar Sillén もいうように、一定の時代に出版された簿記書とその時代における商人的会計実践としての簿記実務との間に乖離があるとしても、その時代の簿記書を直接的にせよ間接的にせよ媒介とすることによって、一定の時代の簿記・会計にかんする大まかな一般的・基本的な発展動向を窺うことは可能であろう。したがって本稿ではわたくしもまた、スウェーデン近代会計学「前史」の一駒としてほぼ18世紀中葉より19世紀中葉にわたるスウェーデンの商業簿記の領域における一般的・基本的な発展動向を概観するにあたって、同時代に出版されたスウェーデンの主要な商業簿記書にその手がかりを求めるのである。

- 2) この問題については拙稿「スウェーデンへの複式簿記の伝来事情」(「明治大学短期大学紀要」, 第36号及び37号)を参照のこと。
- 3) 本稿でスウェーデン近代会計学「前史」の一駒として直接問題にする商業簿記書は、時期的にはおよそ18世紀中葉より19世紀中葉というほぼ100年間である。この期間を19世紀末葉まで延長して、スウェーデンの商業簿記の領域にたいして関連の外国文献とりわけドイツのそれが19世紀全体をつうじて与え続けた影響がどのようなものであったか。この問題については、本稿の第Ⅱ項の(注33)を参照されたい。委細は省略するが、ここでわたしが念頭に入れておきたいことは、19世紀スウェーデンにおいて翻訳された関連の外国文献は、同世紀の初頭にイギリスの簿記書 Edwards Jones の Jones's English System of Bookkeeping (1796.)を除けば、すべてドイツの文献であったという点である。
- 4) Oskar Sillén は、スウェーデン近代会計学「前史」における簿記史の研究領域の中心をいわゆる「スウェーデン工場簿記」におく。それは、かれの文献史的研究の成果である。かれは、17世紀におけるスウェーデンへの複式簿記の伝来以来19世紀末葉までに出版された簿記書や会計帳簿を調査し、その結果について概略つぎのようにのべている。1)1900年までの簿記資料にかんする調査によれば、「実際にすぐれたスウェーデン独自の著作 (verkligt goda svenska originalarbeten)」は工場簿記の領域であったこと、ここでは「部分的ではあるが非常にすぐれた、かつまたその時代の条件にしたがってうまく発展した方

法 (utomordentligt goda och efter tidens förhållanden väl utvecklad metoder)」が示されていること、2) 他方これにたいして商業簿記書は、かなり新しい時期でさえもドイツの文献からの明白な影響をうけていること、この領域におけるスウェーデン独自の著作は、「一對の、統合的な仕訳帳の記入にかんする興味深い提案 (ett par intressanta förslag för förandet av en odelad dagbok)」を示すにすぎなかったこと、また複式簿記原理の説明の場合には「純粋な擬人説 (den rena personifikations-teorien)」が使用されているにすぎないことなどである。(Oskar Sillén, Studier., s. 81.)

5) ちなみにいえば、18世紀スウェーデンの商業簿記の領域で出版された著作には、上述の(1)及び(2)の著作のほかには、みるべきものはほとんどないといつてよい。それでも二、三の著作をあげるとすれば、われわれは、例えばつぎの著作をあげることができるであろう。財産管理人としての商人的実践を基礎とし、かつ私的個人に利用可能な簿記法としていわゆる「単式簿記」の研究にスウェーデンで始めて着手したといわれる、Jones. E., Törneman の *Försök af Bokhållings-läran uti Begreb, eller Inledning till allmänligt Bokhålleri på enskylt Fot för den värde Ungdomen i alla Stånd* (Stockholm, 1754.), さきにあげた Christian Godwillig がその商業簿記書で示した思考の流れをくむ、あるいは実務界の要請にしたがってそれを修正した、J. L. C というサインのみの著者不明な *Inledning till allmänt Bokhålleri efter Kammarstil* (出版地不明, 1764.), 同じく著者不明で、内容的には簿記原理を説明しようとする努力にも拘らずすでに17世紀に出版された Cryiacus Morscheid の著作と比較してさえもいかなる進歩もみられない *Kort och grundlig Underrättelse om Handelsbokhållerie med dubbla Partier* (出版地不明, 1781.) などである。(Oskar Sillén, Studier., 75, Jan Hensmann, *Die Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre in Skandinavien unter besonderer Berücksichtigung Schwedens, Leer/Ostriefriesland, 1969, S. 15.*)

- 6) Jan Hensmann, *ibid*, S. S. 16-17.
- 7) Oskar Sillén, Studier., s. 66.
- 8) Axel Grandell, *ibid*, s. 52.
- 9) Oskar Sillén, Studier., s. 66, Zur Geschichte der Betriebswirtschaftslehre in Schweden, (2), Zeitschrift für Handelswirtschaftslehre und Praxis, 1929, Teil 2 (Heft 4.), S. S. 118-119.
- 10) Axel Grandell, *ibid*, s. s. 52-53.
- 11) Axel Grandell, *ibid*, s. 53.
- 12) Axel Grandell, *ibid*, s. 53.
- 13) Axel Grandell, *ibid*, s. 53, Jan Hensmann, *ibid*, S. S. 10-11.

- 14) Jan Hensmann, *ibid*, S. 11.
- 15) Oskar Sillèn, *Studier.*, s. 66, *Zur Geschichte.*, (2), S. 119.
- 16) Jan Hensmann, *ibid*, S. 11, Axel Grandell, *ibid*, s. 53.
- 17) Oskar Sillèn, *Studier.*, s. 66. 本項で問題としている Christian Godwillig のこの著作は、18世紀スウェーデンの商業簿記の領域で始めて出版されたスウェーデン独自の著作である。こうしたスウェーデン独自の著作の出版に呼応するかのよう、いわゆる「スウェーデン工場簿記」の領域においても2冊の著名なかかる簿記書が出版されている。その内容については別稿を予定しているが、著作名だけあげれば、Christian Godwillig の *Kort Genwäg doch tydelig Anledning till det svenska bruksbokhålleriet*, 2 del., (Stockholm, 1740 och 1741.) 及び John Wall の *Eftersyn till Bruksbokhålleri på cammarsvis* (Stockholm, 1747.) である。
- 18) Oskar Sillèn, *Studier.*, s. s. 66-67, *Zur Geschichte.*, (2), S. 119.
- 19) Jan Hensmann, *ibid*, S. 13.
- 20) この問題については本稿の第Ⅱ項の(注33)を参照のこと。
- 21) Jan Hensmann, *ibid*, S. 15.
- 22) 23) 及び24) Oskar Sillèn, *Studier.*, s. 67.
- 25) Oskar Sillèn, *Moderna Bokförings-metoder*, med särskild Hänsyn till Fabriks-och varuhandelsföretag, 3. uppl., Första delen, 1927, Stockholm, s. 28.
- 26) Oskar Sillèn, *Moderna.*, s. s. 28-29.
- 27) Oskar Sillèn, *Moderna.*, s. 29.
- 28) 小島男佐夫著「複式簿記発生史の研究」(森山書店, 昭和36年.), 145-146頁。
- 29) 小島男佐夫著, 前掲書, 148-149頁。
- 30) Oskar Sillèn, *Moderna.*, s. 28.
- 31) 茂木虎雄著「近代会計成立史論」(未来社, 1969年.), 180頁。
- 32) Oskar Sillèn, *Moderna.*, s. 29.
- 33) Oskar Sillèn, *Moderna.*, s. 31.
- 34) Oskar Sillèn, *Zur Geschichte.*, (2), S. 119, Jan Hensman, *ibid*, S. 115.
- 35) 白井佐敏著「複式簿記の史的考察」(森山書店, 昭和36年.), 87頁。

期間損益計算を前提とする複式簿記が、期中における仕訳より期末における決算に到るまで今日みるような完成された貸借平均原理による自検作用の貫徹をその計算形式的な特徴とし、かつまたそれに相応わしい経済的・歴史的な内容を備えたものをして成立するには、さまざまな過渡期的な形態が存在している。本項で当面問題としている Christian Godwillig の著作も、すでに本文でふれたようにその一例である。そこで示された決算様式に関連してここで

わたくしは、期間損益計算の成立の前提としての Going-Concern 概念、それを媒介とする複式簿記の機構のもとでの期間損益計算の成立のメルクマール、決算様式の進展など、一連の問題について、ごく図式的に顧りみておきたいと思う。その理由は、これらの一連の問題は、当面の問題について関連しているのみならず、第Ⅱ項で紹介と若干の検討を試みる19世紀スウェーデンにおける五冊の商業簿記書の内容をよりよく理解し、それを媒介として同世紀のスウェーデンにおける商業簿記の発展動向を大まかに推定するために、必要であると思われるからである。

一般に定期的な期間計算の成立は、簿記・会計における基礎概念としての Going-Concern 概念の成立を前提とする。

周知のようにこの概念は、簿記・会計におけるいわゆる基本的な公準問題と関連している。それは、古くて新しい問題である。例えば米国では、W. A. Paton が *Accounting Theory* (1922.) の中で始めてこの問題にふれて以来、戦前においては米国動態論の確立期に近代的な会計公準論を本格的に展開した Stephen Gilman の所説 (*Accounting Concepts of Profit*, 1939.) を一頂点に、その後は第二次大戦後の国家独占資本主義の定着化に伴うインフレーションの恒常化を背景とする時価主義・資本維持問題の再燃を一契機として、1950年代の後半期に始まり1960年代前半に例えば A. I. C. P. A. が着手した会計公準論の研究に象徴されるような新しい多様な現代会計公準論の展開など、およそ半世紀余りにわたってさまざまな会計公準論が展開されてきた。会計公準という概念は、会計公準論の歴史的な生成・展開の過程れそ自体が示すように、論者の抱く一定の会計公準観ともいうべきものに規定され必ずしも一様には規定しない。とはいえ当面 Going-Concern という基礎概念を定期的な期間計算の制度化の歴史的な形成・発展という問題との関連で考えようとする場合、会計公準という概念をもってわれわれは、もっとも伝統的・基本的な Stephen Gilman 流の「制度的・計算構造的」(新井清光著「会計公準」, 中央経済社, 昭和44年, 102頁.) な公準と解したいと思う。それは、およそ簿記・会計現象それ自体が存立するための制度的な基本的枠組みないしは「具体的な会計機構を律する」(黒沢清総編集「体系近代会计学」, 1, 中央経済社, 昭和55年, 155頁.) 基本的な前提である。

Going-Concern の概念は、そのもっとも伝統的・基本的な意味においては、このような「制度的・計算構造的」な会計公準にかかわるものとして、Stephen Gilman の所説に端的に表象されるように、会計単位としての企業の経済活動は、無限に連続的な「重複的事業 (overlapping ventures)」・「取引の継続的な流れ (continuous stream of transactions)」(*Accounting Concepts of Profit*, p. p. 73-74, 邦訳「ギルマン会计学」上巻, 片野一郎監訳・久野光朗訳,

同文館、昭和40年、96—97頁.) であるという仮定である。かかるものとして Going-Concern という概念は、何よりもまず「売買組合(venture)」またはコンメンダ契約による「一航海一企業」という企業の短期的な存在様式としての「当座の事業」と対比される。したがってまたそれは、簿記・会計上の利益概念とその測定方式を規定する。Stephen Gilman によれば、「売買組合」の場合利益の測定は、(1)事業の完全な終結と(2)全資産の完全な換金すなわち「終決と清算 (termination and liquidation)」という、売却による換金テストに立脚する。利益の測定がこのテストによる限り、「利益額については少しも不正確性が存在しない。」(Stephen Gilman, *ibid.* p. 68, 邦訳「ギルマン会計学」, 89頁.)これにたいして Going-Concern のもとでは、簿記・会計的な資料にたいする企業の所有者、経営管理者、税務当局などの要請によって、「企業の終結を待って利益の計算を行なうことは不可能である。」(Stephen Gilman, *ibid.* p. 76, 邦訳「ギルマン会計学」上, 頁99.) ここでは会計期間のコンヴェンションが要求され、「利益を会計期間によって決定するということが、実現収益と関連費用を対応させるという新しい問題」(Stephen Gilman, *ibid.* p. 125, 邦訳「ギルマン会計学」上, 159頁.)を生じさせる。清算テストによらない、「実現収益」と「関連費用」の対応による利益計算の本質は、正確な検証可能性をもたない「中間利益の見積り (interim profit estimation)」である。

Stephen Gilman のこのような Going-Concern 概念は、すでに W. A. Paton が *Accounting Theory* (1922.) において「事業活動の継続性」として呈示しているものに、大まかな点では近いかい含みをもっている。*Accounting Theory* によれば、会計的な記録・計算は、複式簿記による貸借平均原理の貫徹という計算形式の正確性にも拘らず、その実質的な内容は、本来、各種の見積りと判断を含んでおり、かつまた一連の一般的な前提＝公準に立脚している。それは、会計実務のうちより帰納法的に導きだされるものである。このような会計公準の一つである Going-Concern という公準は、企業それ自体の存在を明示する「企業実体」の公準——それは、会計的諸概念・記録・計算・報告などが法人格の有無やその営利性の有無を問わずすべて「制度」としての企業のそれであることを明示するという公準である——について、本来的に投機的な要素をもつ企業実体が、特別の反証のないかぎり、近い将来についてみればその事業活動の継続性を保持しうるという仮定である。かれがこのような事業活動の継続性を仮定するのは、かれが更に設定する Going-Concern の「貸借対照表」の公準においてその「暫定性」と「便宜性」を指摘することに関連している。いいかえればかれのここでの公準論は、総体として会計実務の観察より出発して帰納的に導きだされたものであり、会計的な記録・計算はさまざまな仮説に立脚することから、一定の限界を含むことが強調される。加えてそこでは貸借対

照表中心の静態的な財産計算原理に立脚した資産評価の公準としての「原価と帳簿価値」の問題に、力点がおかれる。この場合留意すべき点は、かれは「貸借対照表の暫定性」を強調することによって会計の便宜性とその限界を指摘していることである。(W. A. Paton, *ibid*, chap. xx.) このような主張は、Stephen Gilman の「中間利益の見積り」の論理＝会計的な期間利益の正確性の欠如という主張と基本的に一脈通ずるところがあるであろう。もとより Stephen Gilman の所説は、損益計算書中心の動態的な損益計算原理を公表財務諸表作成の目的として指定する。そこにはいわゆる静態論ないしは未熟な動態論よりそれなりに体系化された動態論への進展という事実を読みとることができる。とはいえ二人の所説には、少くとも会計公準を会計実務の観察より出発して帰納的に導きだし「制度的・計算構造的」なもととして認識しようとするかぎり、「中間利益の見積り」という主張も「貸借対照表の暫定性」という主張も、会計的な利益計算が、どのような方式によるにせよ、ひとしく一定の限界をもつということを指摘しているのである。そしてそれは、Gorge O. May が財務会計の本質を「経験の蒸留」として集約したように (Gorge O. May, *Financial Accounting*, 1942, 邦訳木村重義「G. O. メイ財務会計」, 同文館, 昭和45年.), それなりの妥当性をもつといつてよい。

Stephen Gilman のこうした「制度的・計算構造的」な Going-Concern 概念は、かれ自身が会計の機能と目的についての明確な問題意識やそれによる会計公準の役割を十分に考察することによってそこより演繹的に一定の会計理論を構築するために仮説の樹立を目的として呈示したものではなかった。こうした Stephen Gilman の所説にたいして、例えばかれの著作とほぼ同時代に出版された周知の W. A. Paton / A. C. Littleton の「序説」によれば、Going-Concern 概念は、体系化された近代的な動態的損益計算論の立場から「事業活動の継続性」として規定され (An Introduction to Corporate Accounting Standards, A. A. A., 1940, p.p. 9-11, 中島省吾訳「(改訳) 会社会計基準序説」昭和33年, 森山書店, 15-18頁.), 「貸借対照表の暫定性」の主張よりも、Going-Concern の事業活動の結果＝企業の収益力が重視され、したがってまた損益計算書に力点がおかれている。またドイツ流の動態的な損益計算原理の古典的な一掃着点となりその後の展開の基礎となった E. Schmalenbach の所説によれば、Going-Concern は、「短期存続企業」に対比される「長期存続企業」として規定され、「期間計算」は「全体計算」にたいする部分計算とみなされ、合致の原則を媒介として収支の期間的限定の問題が、その中心にすえられている。(Eugen Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 13. aufl., S. S. 63-66.)

ところでこのような Going-Concern 概念が簿記・会計の基本的な公準にか

わる問題として明確に認識され、帰納的にせよ演繹的にせよ（あるいは最も基本的な「制度的・計算構造的」な公準であれ、いわゆる「当為的」な公準であれ）、会計理論上問題になるのは、今世紀に入ってからである。だが歴史的事実としての企業活動の継続化ということそれ自体は、資本の近代的範疇としての産業資本の形成に先立つところの前期的資本としての商業資本及び高利貸資本の活動とりわけ中世封建的生産様式のもとで展開されたそのうちに、その起源をもっている。歴史的事実としての企業活動の継続化は、歴史的な次元ではいつ頃どのようにして成立するか。Going-Concern 概念を前提とする期間計算の成立とその制度化の指標という問題をさらに考察するに先立って、ここで一瞥しよう。

中世封建的生産様式のもとでの「商業の復活」の頃より、南北商業圏を中心に、定期的で開催される大市や国王の居城または司教都市などに赴くいわゆる遍歴商人が抬頭し、それに呼応して冒険的な遠隔地商業としての遍歴商業が成立した。かれらは、海上商業の場合には船隊を、陸上商業の場合には隊商を組み、遍歴に伴う危険を回避することを求めた。こうした商人の結合は、さしあたり遍歴が終了すれば解散する一時的なものであった。そこでは資本は、一回転をもって終了し、他人資本のみならず自己資本もまたその終了と共に清算・返還されること、遠隔地商業の冒険的な性格のために他人資本もまた自己資本と同等な危険負担を負うこと、しかも当時の教会法による利子禁止令に抵触しないように他人資本も出資の形態か特定の人にその資本の運用を委託するという形態をとることなど、総じていえば自己資本と他人資本は未分化の状態にあった。やがて遍歴商人は、旅行中と大市滞在期間中の相互援助を目的とした恒常的な団体＝商人ギルドを形成した。この商人ギルドの長老や商人の居留地の代表者となったのは、遍歴商人の指導者達であった。加えて成功した遍歴商人は、特定の都市に定住し、その富を土地に投下し、都市貴族（門閥）となった。ここに遍歴商人・遍歴商業に代って定住商人・定着商業が南北商業圏の主たる担い手・商業形態として登場したのである。これは、時期的には1200年頃からである。（石坂昭雄他「商業史」，有斐閣，昭和55年，44頁。）

すでに「商業の復活」の頃から遍歴商人の抬頭を契機として、東方貿易の拠点であった南欧諸都市では、比較的早い時期より個人資本を結合した会社企業が抬頭してきた。そのねらいは、主として遍歴商業に伴う危険の回避と長期外国旅行による買付・販売のために要する多額な資金需要を満たすことであった。海上商業を中心にすでに12世紀には制度的に成立した「一航海一企業」としての当座的なコンメンダ、それより若干おくれて陸上商業を中心にさしあたりは契約期間5年程度の、後には契約の更新によって永続性を獲得し、無限責任性と代表権を有する機能資本相互の結合として合名会社となるソキエタス、さら

には14世紀のイタリアや15—16世紀の南ドイツで形成された、コンメンダを吸収したソキエタスとして合資会社の原型となるマグナ・ソキエタスなど、それらは、いずれも前期的資本としての中世商業の企業形態＝資本の結合様式であった。(中世商業の資本の結合様式より初期株式会社の生成・発展とその近代的資本の集中・集積機構としての近代株式会社の形成問題などの委細については、馬場克三著「株式会社金融論(改訂増補版)」、森山書店、1980年、第1章及び第2章、大塚久雄著「株式会社発生史論」第2章及び第3章、昭和39年、中央公論社を参照のこと。)

17世紀に入ると取引量の増大と恒常化によってコンメンダやソキエタス・マリスなどの当座企業は消え失せた。海外貿易とりわけ東インド貿易(及び西インド＝アメリカ貿易)のためにこれにとって代ったのは、いわゆる先駆会社と呼ばれる一種の合資会社(＝分散型マグナ・ソキエタス)であった。それは、さしあたり「一航海一企業」という当座企業であったが、その反覆・重複によって漸次永続化していった。とりわけ当時の世界市場の支配者たるオランダでは、東インド貿易のため設立された諸先駆会社は、競争回避のために1602年政府の仲介で大同合を遂げ、ここに連合東インド会社(＝オランダ東インド会社)が成立した。この会社は、特許会社としてペルシヤ湾以東のアジア地域との貿易独占権を賦与された。そこでは、先駆会社より入りこんだ機能資本家が取締役会を構成し、その周辺に一般出資者が無機能的に参加した。その点でこの会社は、「機能資本の結合を中核とする巨大な無機能化資本の集中形態」(馬場克三著、前掲書、20頁。)であった。特許状は、機能資本家としての取締役にたいする直接無限責任の排除を定め、株主個人と債権者との外部関係の明確化と会社の永続性を保証した。オランダ東インド会社は、18世紀末葉までヨーロッパ大陸諸国の株式会社の一原型となった。これにたいしてイギリスでは、イギリス東インド会社は、一種の全国的商人ギルドを母体とした合本組合(joint stock company)より出発した。それは、1600年に特許会社となった。17世紀初頭にはこの会社は、単一企業を組織できず、さしあたり制規会社としての枠内で個別的・当座的な営業活動に従事した。1613年に始めてこの会社は、4年という期限つきで第一次合本によって当座性を脱して、永続的な企業としての第一歩をふみだした。さらに1617年にこの会社は、8年間という期限で第2次合本、そして1657年のクロムウェルの特許状によって会社組織に改組し、出資の一般公開と出資者総会による取締役の選任を行った。そしてさらにこの会社は、1662年には直接無限責任制の排除の適用を受け、株式会社となった。このイギリス東インド会社も、「重役団を一体とする機能資本家の結合に多数の無機能化資本が結集した一種の大規模な合資会社」(馬場克三著、前掲書、23頁。)であった。このようにオランダ東インド会社やイギリス東インド会社にみるような



初期株式会社については、さまざまな視角より豊富な研究が行われているが、当面の課題との関連でとりわけ留意したいのは、つぎの点である。すなわち(1)これらの初期株式会社は、前期的資本としての商人資本または高利貸資本＝前期的独占に立脚していたことである。かかるものとしてそれは、当時の支配層たる絶対王制とその代弁者たる国家に吸着し、特許状によって植民地運営のための外国貿易・鉱山採掘権・商業上の特権を独占的に取得したのである。(2)そのため特許会社として成立した初期株式会社は、さしあたりは当座的・冒険的な性格をもっており、したがってまた投機的で高利貸資本的な色彩が強かったことである。(3)初期株式会社が獲得した大きな富は、それ自体前期的資本の活動を拡大し、商品・貨幣流通の拡大と信用制度の基礎を拡大し、前期的資本の基礎をほりくずすことである。いいかえれば、初期株式会社は、前期的独占を前提とするかぎり外部からの資本参加を排除するが、多大な危険負担、競争の排除、特権を取得するために絶対王政に支払う代償というような要因は、より一そう多額の資本を必要とし、外部からの資本参加を余儀ないものとすることである。(4)初期株式会社は、その成立の経緯はどうあれ、資本の結合様式としては一種の大規模な合資会社であり、直接無限責任制の適用は排除されたとしても近代的な意味での有限責任制は確立していなかったことである。近代的な意味での有限責任制は「会社財産の自立化と持分流通」(馬場克三著、前掲書、21頁。)を前提とした間接無限責任制の排除を条件とする。17世紀の海上商業＝海上貿易を中心とした初期株式会社の場合には、こうした条件は存在しなかった。

東方貿易を中心とした海外商業のこうした動向にたいして、陸上商業やアメリカ貿易の主たる担い手は、個人企業や同族ないしは幾人かの商人による合名会社であった。もとより前期的資本としての高利貸資本(金利生活者、官吏、土地所有者など)を集中し無機能資本として活用した合資会社も存在した。とはいえここでの会社企業は、社員の死亡や財産の分割相続などで不断に改組・再編・分解し、継続企業として存立することは稀であったといわれる。(石坂昭雄他、前掲書、143頁。)

ところでこのような前期的株式会社が個人的・出資組合的な性格を脱して、株式の擬制資本化を基礎とした機能資本と無機能化資本との関係が成立するには、長期間を要した。すでに17世紀の中葉頃より18世紀初頭には、危険負担の特別に多大な鉱山業や海上貿易、支払責任の広汎な保険業や銀行業、規模の巨大性を特徴とする鉄道業や運河というような産業部門では、前期的特権と結合しないいわゆる「特許なき会社」が抬頭してきた。それは、周知のように、法人としての訴訟及び被訴訟能力を欠き、無限責任制によるところのパートナーシップ型の会社であった。それらの会社の乱立は、南海泡沫投機時代の招来に

みるように、多分に投機的であった。ついで1820年に始まる鉄道時代において、株式会社は指導的な役割を果たした。17世紀中葉頃から開始したこのような会社企業の設立にみられる一連の動向は、17世紀初頭に設立された初期株式会社と比較すれば、何よりもまず長期投資的であり、追加投資の必要性もはるかに高く、しかも地方的性格を具備していた。こうした特徴は、これらの産業部門において競争と信用に媒介されつつ資本の集中・集積の手段として登場した株式会社が勤勉で生産的な産業資本の形成・発展に呼応して抬頭してきたことによるものであった。(馬場克三著、前掲書、37—38頁。)例えば、周知の毛織物マニユの形成・発展に象徴されるように、産業資本の形成・発展こそ、近代的な株式会社の成立のための最も基本的な経済的要因であった。そして株式会社が近代的株式会社として広範で円滑な株式の擬制資本化を促進しようように、近代的な意味での有限責任制・準則主義という法的支柱を確立するのは、ヨーロッパ諸国では、それらの諸国の会社法の歴史が示すように、1800年代の中葉以降であった。さらにまた近代的な株式会社が存立するためのこうした法的支柱の確立に伴って、19世紀の中葉以後、資本主義の産業資本主義段階より独占資本主義への移行が開始するにつれて、近代的な株式会社は、競争と信用に媒介された資本の集中・集積機構として、従来の産業部門はもとより製造工業部門にも普及してゆくようになるのである。

こうした歴史的事実としての企業の経済活動の継続性について、簿記・会計における Going-Concern 概念の認識とそれを前提とする期間計算への一般の・制度的な移行は、時期的にはもう少し遅れる。

Going-Concern 概念の認識を前提とする期間計算の成立のメルクマールを問題にしようとする場合、わが国の通説としてしばしば引合にだされるのは、故・山下教授がその名著「損益計算論」(復刻版、泉文堂、昭和49年。)で展開された所説である。その所説の骨子をごく簡単に要約すれば、それはこうである。

(1)「企業の獲得する余剰を組織的に把握する損益計算制度」は、歴史的には余剰発生の根元としての取引形態ないしは企業形態の発展に即応して口別計算制度→総括的損益計算制度→総括的損益計算制度の口別化として跡づけられる。口別損益計算制度は、中世イタリアを中心とする商業取引形態ないしは商企業形態に即応する損益計算制度である。ここでの取引形態は、遠隔地商業としての陸上商業または海上貿易によって条件づけられ、多大な危険負担をおう冒険取引である。かかるものとしてそれはまた、各種商品の当座的・断片的取引であり、取引利潤の本質は地域間の価格差を利用することにあるために、遍歴的・放浪的・投機的取引として現われる。そこでの企業形態は、原則として数人の商人の共同より成る当座的な組合ないしは商人と投資家との当座的な共

同組合ないしはコンメンダとなる。そのため当座的な共同組合ないしはコンメンダが追求する取引利潤は、個々の商取引ごとの最大限利潤である。歴史的にこうした口別損益計算制度の典型として、中世イタリアにおける複式簿記の形成期よりそれが一応の完成する14—15世紀、わけても15世紀末葉にLuca Pacioliによって集大成されたヴェニス式簿記法があげられる。総括的損益計算制度は、口別損益計算制度を成立せしめたような商業取引形態ないしは企業形態の新たな発展に伴う損益計算制度である。ここでは、交通機関の発達を背景として発生する流通機構の形成と取引市場範囲の拡大によって価格の均衡化現象が進展し、そのため取引形態における当座性・遍歴性は消失し、専門商品を継続的・統一的に販売する取引形態が発生する。したがってまたかかる取引形態に呼応して遍歴商業より定住店舗商業への移行とそのための永続的な独立企業の形成、わけても漸次的ではあるが個人企業より会社形態への移行、それも大企業としての株式会社という企業形態への移行という、新しい取引形態・企業形態への移行という現象が発生する。これによって商業資本ないしは企業資本の概念が形成され、損益計算制度は、商業資本ないしは企業資本にたいする「全体としての最大利潤を追求する」（山下勝治著、前掲書、93頁。）総括的損益計算制度として成立する。総括的損益計算の出現は、時期的には17世紀初頭頃である。こうした総括的損益計算制度は、さらに19世紀に入って新たに発展した工業形態に対応する工業利潤を算定するために、「原価計算制度の分裂化と総合化の発展過程」（山下勝治著、前掲書、251頁。）としてのその口別化を図る。

(2) 口別損益計算制度と対比される総括的損益計算制度は、期間損益計算として現われる。総括的損益計算制度が期間計算として成立するのは、企業家の内部的要請というよりはむしろ外部的要請、とりわけ資本主義企業の典型的な形態としての株式会社制度のもとでの株式の証券化による企業と株主層の浮動的関係の成立による。

総括的期間的損益計算制度の成立のメルクマールは、「商品売買取引を処理するための元帳の一般商品勘定の成立」（山下勝治著、前掲書、95頁。）、「之と必然的関連に立つ期末棚卸制度の存在」（山下勝治著、前掲書、103頁。）及び「期末棚卸制度に結びつく期末貸借対照表制度の成立」（山下勝治著、前掲書、111頁。）である。一般商品勘定の成立・これと必然的に結びつく期末棚卸制度・及びそれを媒介とした期末貸借対照表制度の成立が総括的期間的損益計算制度の成立のメルクマールとなるのは、つぎの一連の論理による。一般に「永続企業の済経取引活動は、原則として、連続的にして統一的な取引過程の反覆（であり）、……之を個別取引活動に分解すること（は）不可能（である）。……かかる企業の全活動は、全体としての最大余剰を追求することに向けられ、

……個別取引による個別余剰を計算的に把握することには意味が存しない。」

(山下勝治著、前掲書、123—124頁。) 加えて原則としてこうした継続企業の「損益の主要源泉は商品売買取引に生じ、……(この)損益の計算は、……全体仕入費用と全体売上収益を比較する方法を採る。……(これによって)企業活動が統一的な資本運動として把握(される。)」(山下勝治著、前掲書、123—124頁。) 一般商品勘定は、商品の種類別・口別を問わず、仕入額と売上額とを一括して記入し、一定期間の損益を期間末に締切ることによって一括して計上する。企業の総括的損益計算制度は、こうした一般商品勘定を前提とする。この場合、一定期末に当該期間の総売上高に対比される総仕入原価を確認するためには、期末棚卸高を総仕入高より控除する必要がある。その点で期末棚卸制度も損益計算の構成要素となり、総括的期間的損益計算に結合する。一般商品勘定の成立・これと不可避免的に結合する期末棚卸制度による損益計算は、Going-Concernの活動を人為的に区分する。この区分は、費用と収益の期間的配分である。なぜなら資本運動は一定の期間内には全部的に終了しないからである。そのためこの配分によって期間損益を算定した後は、次期の損益計算のために元帳残高を集計し、次期繰越のための期末貸借対照表の作成を必要とする。もとより口別損益計算のもとでも年度損益計算は可能であり、帳簿締切は行われる。とはいえそれは「一定期間の全体損益計算をする」(山下勝治著、前掲書、98頁。) ことにはならない。総括的損益計算の本質は、「企業資本の増減計算」・「企業資本利潤計算」——より正確に言えば「自己資本利潤」・「企業家利潤」の算定——にあるからである。(山下勝治著、前掲書、201頁。)

(3) 継続的・統一的な取引形態と定住的・永続的な商企業とりわけ商的社会企業の生成に呼応する一般商品勘定の出現、それに不可避免的に結合している期末棚卸制度、したがってまた期末貸借対照表制度は、歴史的には16世紀に始まる。(Johann Gottlieb の 1518年の著作。) とはいえ商品勘定が口別商品勘定より一般商品勘定となり、その締切が口別商品取引の完了時ではなくて毎年度末に行われることが明確化するのには17世紀の初頭である。(Simon Stevin の 1605年の著作。) この場合期末棚卸という手続は、一定期間の商品販売益を算定し、その勘定を締切ることを目的とする。そのかぎりそれは、必ずしも実地棚卸を意味しない。「売買損益計算のための期末棚卸の歴史はむしろ帳簿棚卸の歴史から始まり、実地棚卸制度が採択される……のは、後のことに属する。」(山下勝治著、前掲書、104—105頁。) もとより期末実地棚卸を元帳締切とは別個に行う事例も、すでに14世紀後半のイタリアでみられる。それは、財産法的利益計算によって組合出資者に分配すべき利益を計算するためであった。(1366年以後のフローレンス商人ダティ＝商会の帳簿。) この場合期間的損益計算ないしは期末貸借対照表制度の考え方が、口別損益計算制度のうちに内在し

ている。ここでの貸借対照表の作成は、実地棚卸によるが、その機能は、組合出資者にたいする利益分配を目的とした財産法による損益計算を行うことにあった。したがってまた貸借対照表は、元帳勘定による期間計算の結果作成される期末貸借対照表ではない。一般商品勘定の成立を前提とする総括的期間的損益計算制度は、さしあたり企業家の立場から要請される期間損益計算として帳簿棚卸による損益計算・次期の損益計算のため元帳勘定残高を次期に引つぐための年度貸借対照表制度として成立した。(山下 勝 治著、前掲書、120頁。)こうした帳簿棚卸にたいして総括的期間的損益計算制度において実地棚卸が導入されるようになるのは、「企業の永続性 (が) 近代的な株式会社企業の確立と共に確立」(山下勝治著、前掲書、114頁。)することによってである。近代的な株式会社制度の成立は、株式の自由な譲渡が制度的に確立することを条件とする。それは、「企業と出資者群との永続的・固定的関係の解放」(山下勝治著、前掲書、114頁。)を意味する。そのため一方では、企業利益をそのときどきの株式持分に比例して分配するという浮動的な株主への利益分配の問題、他方では、かかる株主が「企業財産にたいする自己の持分を知悉する必要 (性)」(山下勝治著、前掲書、115頁。)、それが、企業の損益計算と財産計算を同時に要請する。そしてこの二つの相反する要求が、総括的期的損益計算の内容を規定するようになるのである。ここより期末棚卸計算は、帳簿棚卸より実地棚卸へ、また商品のみならず企業が保有する全財産についての全面的な「実地棚卸に基く決算」(山下勝治著、前掲書、119頁。)、実地棚卸を前提とした損益計算制度したがってまた期末貸借対照表制度が次第に確立し、それへの財産表示的機能が要求されることになる。このような思考は、「財産計算的要素を重要視する点に於て、企業家の立場からする内在的を要求を越へて、株式会社制度発達の結果としての株主若くは債権者の立場からする外在的要求が、年度貸借対照表に強く表面化」(山下勝治著、前掲書、119頁。)したことを意味する。いいかえれば、ひとたび永続性を取得した企業は、その永続性を株式会社の発達によって確立するが、こうした株式会社の発達とりわけ株式資本の証券化による株主・企業債権者の外在的勢力の発展が、財産表示を要求し、実地棚卸による損益計算・年度貸借対照表の成立に導く。(山下勝治著、前掲書、120頁。)この点で近代的な株式会社の生成・発展は、Going-Concern という思考の完全な確立とそのもとの一般商品勘定の成立を前提とする総括的期間的損益計算が実地棚卸を基礎として行われるようになるために決定的な役割を果たした。そしてこのような近代株式会社は、歴史的には1602年のオランダ東インド会社にその起源をもっている。その後株式会社制度は、1702年のかの「泡沫会社時代」ないしは「投機時代」の出現をへて、18世紀初頭には一般的な確立をみる。それに呼応して Going-Concern 概念も完全に確立する。このような株式

会社における外在的な要請によって、一般商品勘定の成立を前提とする総括的期間的損益計算の立場から、実地棚卸を予定する期末貸借対照表の作成とそれへの財産表示機能という問題に多大な影響を与えたのは、いうまでもなくかの「フランス商事法令」(1673)である。とはいえこのような計算思考が文献史的に登場するのは、17世紀の末葉頃である。(Georg Nicolaus Schurtz, *General Instruction des Buchhaltens*, 1695.)そしてそれが継続的・規則的に行われるようになるのは、18世紀以後である。(山下勝治著, 前掲書, 116頁.)

Going-Concern概念の成立を前提とする期間損益計算の制度的成立をめぐる山下教授のこのような所説は、期間計算の制度的成立が開始する「17世紀分析の先駆」(茂木虎雄著, 前掲書, 288頁.)といわれる。同教授のこうした分析にたいして幾つかの点で問題がないわけではない。例えば山下教授は、すでにみたように期間損益計算の成立のメルクマールを経済の発展にともなう取引形態の変化による統一商品勘定の成立に求められ、期末貸借対照表の制度的確立とその財産表示機能を要求する根拠として、株式会社制度の発達に伴う「株主若くは債権者の立場からする外在的要求」を強調される。取引形態の変化が、総括的損益計算という、Going-Concernにおける全体としての企業資本にかんする損益計算を要求することは、事実であろう。また株式会社の発達が、企業・会計にたいする外在的要求として期末貸借対照表の作成を制度化し、それに財産表示機能を付与するというのも、それ自体としては肯定しうるであろう。とはいえ取引形態の変化をうながすものは、資本の運動法則であり、複式簿記は、一定の経済主体の目的意識のもとに、それを「与件」としてうけとるにすぎない。またそこにいわれる株式会社制度の本質とその基底にある資本の運動法則をどのようなものとして認識するかということについても、山下教授の所説の妥当性を、われわれは必らずしも認めるわけにはいかないであろう。われわれは、山下教授の所説にみられるこうした問題性を何よりもまず念頭に入れたうえで、とりわけ本稿の課題との関連でここで問題にしたいのは、つぎの点である。すなわちそれは、山下教授の所説によれば、複式簿記の歴史的・機能的な分析なしに、「複式簿記と切り離して、結果としての貸借対照表や棚卸が問題とされてきた」(茂木虎雄著, 前掲書, 288頁.)にすぎないということである。この点よりここで一瞥したいのは、白井佐敏教授がその著「複式簿記の史的考察」(昭和36年, 森山書店)を中心として展開された所説である。その所説の骨子を要約すれば、それはこうである。

(1) 企業簿記は、本来、歴史的に商人的な記帳の形式として発展してきた計録・計算技術の体系である。この「企業簿記全体体系の本質を完全に理解するためには、何よりもまず、このような歴史的発展の全過程を振り返って検討」

(白井佐敏著, 前掲書, 1頁.)しなければならない。この場合必要なことは、

企業簿記を「複式簿記法としての抽象的技術的側面と資本主義的企業の簿記としての具体的目的側面を、概念上明確に区別」（白井佐敏著、前掲書、2頁。）することである。総じて企業簿記の全体系は、「複式簿記法としてのその抽象的技術的側面」からいえば、企業の経済活動の記録・計算と帳簿締切＝決算のための諸記帳を問題とする。その特徴は、記録・計算の単位として勘定という形式を使用し、諸勘定間の貸借二重記録による貸借平均原理の貫徹にある。それは、「資本主義企業の簿記」としては、「与件」としての近代産業資本という「資本の歴史的な存立…形態と諸条件に根差すその実践的な諸要求」（白井佐敏著、前掲書、89頁.），したがってまた資本の所有関係に基づく資本主義的企業の発展形態の各段階に呼応して「管理用具」及び「損益計算用具」（白井佐敏著、前掲書、3頁.）として機能する。

(2) このような企業簿記の歴史的な発展を研究しようとする場合、その研究の基点をパチャリー簿記論（ヴェニス式簿記法）とりわけつぎのような手順に集約される決算手続に求めることができる。（白井佐敏著、前掲書、8—11頁.）

- 1) 「或る種の商品」勘定残高の損益勘定への振替、
- 2) その他の諸名目勘定残高の損益勘定への振替、
- 3) 損益勘定の資本金勘定への振替、
- 4) 残高試算表の作成とそれによる検証、
- 5) 旧元帳の締切、
- 6) 「諸勘定の繰越＝帳簿締切手続の借方及び貸方総計による検証」。

〔白井教授が集約されるパチャリー簿記論の決算手続について、ここでわたくしは、片岡義雄著、増訂版「パチャリー『簿記論』の研究」（昭和42年、森山書店）によって若干の補足説明を加えておく。パチャリー簿記論第27章「損失及び利益勘定」によれば、商品勘定の締切については、例えばつぎのように説かれる。「或る種の商品で損失を生ずる時は、……元帳における当該商品勘定においては、借方が貸方より大（となる。）…その額の借方超過額を貸方に加えて、貸借両側を同額に（する。）……そして……右の商品勘定の残高を損益勘定に振替える。」（片岡義雄著、前掲書、216—217頁.）ここでいう「或る種の商品」がまず荷口別・種類別商品であることは、パチャリー簿記論第16章「元帳における商品勘定の記入方法」によって明らかである。（片岡義雄著、前掲書、122—123頁.）加えてこれらの特殊商品が販売ずみの商品を指すことは、同じくパチャリー簿記論27章でかかる特殊商品勘定の締切によって計上される特殊商品売益損益の損益勘定への振替問題に関連して、かれが「かくかくの商品について生じた損失全額について」とのべ、また「総ての商品及びその他の事項に関する勘定が、損失を示すと、利益を示すとを問わず、これ等を一つ一つ締切る時、元帳勘定は常に平均する」（片岡義雄著、前掲書、217—218頁.）と記していることから、明らかである。パチャリー簿記論第34章「元帳勘定の締切。借方及び貸方の総計」によれば、「A号元帳（＝新元帳）に繰越そうと思わない勘定……は、同一の十字架号元帳における損益勘定……

をもって締切る。」(片岡義雄著, 前掲書, 246頁.) パチョリー簿記論第27章によれば, 「損益勘定は最後に資本金勘定に振替えてこれを締切る。この資本金勘定は元帳における最終の勘定であり, ……他の総ての勘定を収受する(。)」

(片岡義雄著, 前掲書, 218頁.) パチョリー簿記論第28章「元帳勘定の繰越方法」及び第36章「元帳記入規則の概要」によれば, 諸勘定の繰越が行われるのは, 当該元帳勘定の記入が行われている紙面が書き尽くされ, それ以上の記入ができなくなった場合である。その勘定繰越は, つぎのような手順をふむ。1) 当該勘定の残高が, 借方残かそれとも貸方残かを調べる。2) 例えば貸方残の場合には, その残高を借方側に反対記入する。この借方記入は, 「真実の借方記入ではなくて, むしろ借方側を通じて, 後頁に繰越された貸方記入を意味する。」(片岡義雄著, 前掲書, 268頁.) 3) 新しい頁に繰越されるべき同一の勘定を開設し, 貸方記入する。このような勘定繰越の手法は, 旧元帳勘定の締切と新元帳へのその繰越の場合にも適用される。パチョリー簿記論第32章及び第36章によれば, 旧元帳勘定の締切と新元帳へのその繰越が問題になるのは, 元帳の記入に余白がなくなった場合か, 年度の更新に際して新元帳を開設する場合である。後者の場合そのねらいは, 記帳の検証性を確認することにある。旧元帳勘定の締切と新元帳への繰越は, 以下にみるような具体的な手順をふまなければならないが, 同時にまたこの繰越は, 仕訳帳, 日記帳及び元帳内または元帳外の他の反対項目との突合せを必要とする。そしてこの具体的な手順と突合せとは, 「元帳の平均」と呼ばれる。1) 旧帳簿の表紙のアルファベット記号を確認し, 新元帳の表紙に新しい記号をつける。2) 旧元帳の試算表を作成し, 貸借平均を検証する。3) 各勘定科目＝「すべての債権者及び債務者」をこの試算表に記入された順序にしたがって新元帳に移記する。4) 旧元帳の諸勘定は試算表の残高をもって締切る。例えば, 旧元帳の勘定が試算表に示されるように貸方残のときは, その金額を借方に記入する。パチョリー簿記論第34章「旧元帳勘定の締切。借方及び貸方の総計」によれば, 旧元帳勘定の締切と新元帳への繰越手続は, 上記の残高の繰越手続と基本的には同一である。両者の相違は, 新・旧両元帳への繰越手続の場合には残高を「一つの元帳から他の元帳に繰越」すが, 残高の繰越手続の場合には「残高を同一元帳の他の頁に繰越」す点に, したがってまた「各勘定は元帳にただ一回あらわれる」点に求められる。

(片岡義雄著, 前掲書, 244頁.) さらにここでの記帳の正確性を検証するために元帳記録とは別の葉紙に「旧元帳の各借方項目を……(その)左側に, ……各貸方項目の合計を右側に記載(する。)……借方の各合計をさらに総合して……総計を算出する。同様に貸方の各合計を総合して貸方項目の……総計を算出する。……前者は借方総計と呼び, 後者を貸方総計と称する。……借方総計が貸方総計に等しい時は, ……正確に記帳されかつ締切られたものと結論され



る。)(片岡義雄著、前掲書、284—285頁。)]

これら一連の決算手続のうち、1)の「或る種の商品」勘定残高は、原則として「当該商品勘定の……機械的な 勘定残高」(白井佐敏著、前掲書、8頁。)であり、それは、販売済商品の貸借差額としてそれ自体が商品販売益を示す。それは、パチャリー簿記論が「当時の冒険的当座的な 商業の特質を反映」(白井佐敏論攻「簿記論」,「近代会计学大系Ⅹ」黒沢清主編、中央経済社、昭和43年、6頁、所収)して、口別損益計算の思考に立脚しているからである。2)の手続は、パチャリー簿記論第34章にみられるように、「A号元帳(新元帳)に繰越そうと思わない勘定、言い換えれば……内密にして、何人にも示す義務のない諸勘定……は、同一の十字架号元帳(旧元帳)における損益勘定……をもって締切る」(片岡義雄著、前掲書、246頁。)手続である。3)の手続は、パチャリー簿記論における元帳の最終勘定たる資本金勘定に損益勘定の貸借差額を振替えることによって同勘定を締切る手続である。4)の手続で問題となる残高試算表の計算技術的機能は、実際には「旧元帳の諸勘定を締切り新元帳に繰越の記入をする」(白井佐敏、前掲論攻、7頁。)点に求められる。したがってその本質は、「残高試算表の形式の下での 残高勘定」(白井佐敏、前掲論攻、6頁。)にすぎない。そしてこの場合に問題となる「残高勘定」は、それが元帳記録の外で元帳記録とは別個に作成される。「残高勘定」が、元帳記録の内部で設定される場合にも、その果す機能は基本的には同一である。(1430—82年のパルバリゴ家の諸帳簿。)上記の2)及び3)の手続における「損益勘定」と4)の手続における「残高試算表」=「残高勘定」は、いずれも口別損益計算のもとでも見出しうる「二つの決算勘定」(白井佐敏、前掲論攻、7頁。)である。とはいえここでの「損益勘定」は、商品の種類別・荷口別に設定された各特殊商品勘定のうち、何よりもまず販売済の特殊商品勘定——この勘定は、販売の終了によってそれ自体名目勘定に転化する——の貸借差額として機械的に算定される商品売買損益を振替え、併せて各特殊商品勘定には個別的・直接的には配賦しないそれ以外の名目諸勘定残高を振替えるための勘定である。かかるものとしてそれは、「販売済みの商品勘定残高を含む諸名目勘定の集計(と)整理を意味する」(白井佐敏、前掲論攻、7頁。)にすぎない。したがってまたそれは、「厳密な意味での期間損益の計算を表わすものではない。)(白井佐敏、前掲論攻、7頁。)またここでの「残高勘定」は、販売未完了の商品勘定残高——それは、混合勘定残高である——も含めて、残存する元帳諸勘定残高を振替えたものにすぎない。総じていえばパチャリー簿記論では、諸勘定の整理は、「諸名目勘定の損益勘定への統合、損益勘定残高の資本金勘定への振替……という機械的な手続」(白井佐敏著、前掲書、9頁。)として現われるにすぎないのである。加えて整理前の元帳記録の正確性は、「仕訳帳、日記帳及び……元帳内また

は元帳外の他の反対項目との突合せ」(片岡義雄著、前掲書、239頁.)によって可能と考えられる。そこで4)の「残高試算表」は、「一種の整理後残高試算の性格(を付与される。そしてそれはまた)次の新元帳への繰越手続に直接接続する」(白井佐敏著、前掲書、9—10頁.)ものと考えられているのである。この残高試算表による検証は、それが諸名目勘定の整理前の諸勘定残高であれ整理後の諸勘定残高であれ、本来的にパチョリーの体系では本質的な差異はない。(白井佐敏著、前掲書、12頁.)このような点からここでの「損益勘定」と「残高勘定」は、期間損益計算のもとでの期末修正記入＝決算評価を含む決算勘定としての「損益勘定」と「残高勘定」ではない。5)の手続は、旧元帳の販売未了の諸商品勘定残高と諸実在勘定残高とを、新元帳に直接繰越すことによって行われる。これらの旧元帳の諸勘定の締切は、具体的には「旧元帳の諸勘定に貸借いずれかの一方的記入」(白井佐敏著、前掲書、11頁.)を行うことによる。ここでの旧元帳の締切と4)の手続における「残高繰越の手続との…、…差異は……後者の場合、同一元帳内で貸借二重の記入がなされるのに対し、前者にあっては、その複式記入は新旧両元帳にまたがり、同一元帳内では、それぞれに、ただ1回限りの記入がなされるにすぎないという点にある。」(白井佐敏著、前掲書、10頁.)6)の借方総計及び貸方総計による検討は、それによって諸勘定の繰越手続と帳簿締切手続の正確性を確認するためである。すなわちここで作成される合計試算表は、「元帳の締切が完全且つ正確になされているかどうかを検証する手段」(白井佐敏著、前掲書、11頁.)である。こうした合計試算表の作成が要求されるのは、パチョリー簿記論では旧元帳の諸勘定の締切は、それらの諸勘定の貸借差額をいずれかの側に一方的に記入することによること、そして旧元帳から新元帳の勘定残高を繰越す場合、それが直接的に行われること(白井佐敏著、前掲書、11頁.)、すなわち「新旧両元帳相互間の直接的な繰越記入による元帳更新手続」(白井佐敏著、前掲書、15頁.)がとられることによる。

総じていえばこれらの一連の手続は、「複式簿記特有の貸借平均原理に基づく検証過程の一つとして現象するにすぎない。」(白井佐敏、前掲論攻、7頁.)パチョリーが毎年帳簿締切をすすめるのも、この意味においてである。一般に複式簿記における決算ないしは帳簿締切の基本問題は、簿記上の諸取引の貸借二面的な記録による貸借平均原理を貫徹することによって記録・計算の正確性を検証することにある。パチョリー簿記論においてこの正確性の検証が最も端的に現われるのは、「残高試算表」の作成と「借方及び貸方総計」である。ここでは上述のように「残高試算表」は、本来、それが諸名目勘定の整理前であろうと整理後であろうと本質的な差異はない。そのため記録・計算の正確性の検証は、「借方及び貸方総計」の照合に集約される。この検証は、旧元帳の諸

勘定残高を直接新元帳に繰越して元帳を締切するという、その締切方式の異特性に関連する。(白井佐敏著、前掲書、12頁。)すなわち「新旧両元帳相互間の直接的な繰越記入」(白井佐敏、前掲書、16頁。)によって旧元帳が締切られるため、「借方総計」及び「貸方総計」の照合による検証が不可避となる。(これにたいして例えば1406年8月—1434年6月の Soranzo の元帳や1442年—1449年の Andrea Barbarigo の元帳では、旧元帳自体の内部での残高勘定による締切及び同様の手続による新元帳自体の再開の手続がみられる。すなわちそこでは「決算残高勘定」と「開始残高勘定」が設定されている。)

パチョリー簿記論の決算様式にみられる損益計算思考は、歴史的には口別損益計算の方法を体現する。したがってここでは「元帳の締切手続と損益計算手続との間には、何ら論理的に必然的な関連は存在しない。」(白井佐敏著、前掲書、14頁。)すなわち「決算手続それ自体が……帳簿記録の正確性の貸借平均原理に基づく検証過程そのものとして」(白井佐敏著、前掲書、18頁。)現われるのである。

(3)口別損益計算を前提とした複式簿記法の決算様式が行われていても、「何らかの形式と方法の下で期間利益の計算と、……その出資者への分配をも表示する諸財務表」(白井佐敏著、前掲書、19頁。)が存在する。(とりわけその代表的な事例は、「フローレンス式簿記法」である。)この不定期的にせよ定期的にせよ「期間を損益計算単位」(白井佐敏著、前掲書、20頁。)として前提におく損益計算は、二つの方法によって可能である。その一つは財産法、他の一つは損益法である。財産法は、それ自体としては帳簿記録とは一応無関係に、諸財産としての資産の現在高を確認し、この資産より負債・資本を控除することによって期間計算を行う。それは、論理的にも歴史的にも複式簿記法と必然的な関係をもたない。これにたいして損益法は、諸取引の継続的・体系的な記録として複式簿記法を前提とする期間計算を行う。そしてそれは、歴史的にもかかるものとして生成してきた。14—15世紀前半の複式簿記法の生成期ないしは確立期のイタリアにおける Alberti の秘密帳 (1302—1329年)、Francesco del Bene 商会の帳簿 (1318年以後)、Bardi 及び Peruzzi の帳簿 (14世紀・フローレンス)、Francesco di Marco Datini (1335—1410年)の記録などは、期間損益計算の財産法的思考を体現するが、そこには完全な複式簿記法の体系を見出すことはできない。(白井佐敏著、前掲書、19—22頁。)もとより複式簿記は、「損益計算用具」として未だ成立しえなくても、経営管理の一段として一定の役割を果たした。とはいえここでは「損益計算思考と帳簿締切手続との結びつきを具体的に実証すべき資料は、未だ見出されるまでに至っていない。」(白井佐敏著、前掲書、26頁。)いいかえれば、この時期にはすでに期間損益計算的思考が明確に存在した——例えばその左記として規則的な各年度末の帳簿締切、と

くに補助簿から棚卸表を作成しそれに基づく財表としての貸借対照表の作成や発生主義会計の萌芽などをあげることができる（白井佐敏著、前掲書、27—28頁。）——にせよ、「財務諸表と諸帳簿締切手続との関連は明確な形で表示され（なかった。）」（白井佐敏著、前掲書、28頁。）こうして少くとも同時代のイタリアでは「期間損益計算的思考の明確な存在にもかかわらず、その帳簿締切手続との結びつき（は）、……見出されるまでには至っていない。」（白井佐敏著、前掲書、29頁。）そのためすでにみたような決算様式のその後の進化の過程は、ドイツ、オランダ、イギリスなど、イタリア式簿記法のヨーロッパ諸国への伝播とその発展を辿ることによって解明される。

一般に期間損益計算思考の生成・展開を規定し促進する主体的・歴史的な条件は、資本の歴史的な存在形態と諸条件に根ざす実践的要求である。したがってまたそれは、資本の所有関係にかかわる資本主義的企業の発展諸形態の各段階に呼応する複数出資者間の利益の分配と持分確定計算に関連する。利益の分配と持分確定計算の計算思考、計算方法、その会計処理の法則性は、資本主義的生産様式の生成・発展に呼応して展開する企業形態——それは、ごく図式的的にいえば、前期的資本の担い手としての期間的な組合企業の形成に始まり、前期的資本の抱内より生成・発展する近代産業資本主義への移行期における合名・合資会社の形成、やがて近代産業資本の確立に伴う近代株式会社の発展という展開形態をとる——に規定され、もとより一様ではありえない。（白井佐敏著、前掲書、89—90頁。）

14—15世紀前半の中世イタリア（とりわけフローレンス）における複式簿記の生成期ないしは確立期には、仕訳より帳簿の締切・再開にいたるまで勘定記入による貸借平均原理の貫徹という、完全な複式簿記法の成立の如何を問わず、組合員相互間の利益の分配と各持分確定のために、財産法的損益計算方式による期間損益計算思考が抬頭した。それは、「与件」としての冒險商業ないしは口別取引形態に呼応する大規模組合企業の要求に基づくものであった。やや詳しくいえば、同時代の経済的・社会的諸条件のもとでの企業環境の前期的不安定性は、個人的・人的結合関係を基礎とする臨時的・非継続的な資本の合本形態を生み、期間組合なる大規模組合企業の形成と各組合への利益の分配と持分確定計算としての期間損益計算の生成・その財産法的損益計算方式の成立を要求したのであった。すでにみた14—15世紀のイタリアにおけるいわゆるピランツの作成は、それが複式簿記法の採用の如何を問わず期間損益計算のもとでの財産法的損益計算方式を採用したその端緒であった。そしてこうした期間損益計算のもとでの財産法的損益計算方式の諸事例は、さらに16世紀に入ると南ドイツにおいて、例えばかのフッガー家（die Fugger）の会計記録（1511—1579年）やハウク商会（Firma Haug）（1533—1562年）の会計記録にみいださ

れるのである。(白井佐敏著, 前掲書, 30—38頁.) これらの記録はいずれも, 上記14—15世紀のイタリアにおける期間損益計算の財産法的方式に立脚する利益の分配と出資持分確定計算と同様に, ビランツと複式簿記法の関係や帳簿締切方式の特質には明確に言及していない。なおまたこのようなビランツの作成の場合, 例えばハウク商会の事例ではビランツの作成に先立って財産目録が作成され, 未着品をも含めてすべての商品の在高が棚卸によってそこに列挙され, また建物の評価については評価替が行われている。このような財産目録の作成や評価替の方式が採択されたのは, 利益の分配を一定時点の持分確定計算のためには帳簿記録によるよりもそれがはるかに適切な方式であることによるものである。(白井佐敏著, 前掲書, 35—37頁及び90頁.) このことからビランツの作成は, 「16世紀前半に実地の棚卸に基づいて」(白井佐敏著, 前掲書, 36頁.)行われていたと考えられる。加えてこの点で, 継続した事業活動を人為的な「会計期間」という概念の導入によって切断する期間計算のもとで一般に生ずる損益計算の主観性も, ここでは計算の私的・個人的性格のため取引活動の限定的な範囲でのみ社会的な問題となるにすぎない。

(4)「期間損益計算の計算機構」(白井佐敏著, 前掲書, 87頁.)は, 不断に流れる営業活動を人為的に切断し, 人為的な「会計期間」という前提のもとで, 「期末商品現在高の確定を中核とする……期末棚卸手続をその不可欠の構成要素」(白井佐敏著, 前掲書, 88頁.)とする。この期末棚卸の媒介によって諸財産の帳簿価値と実際価値の乖離や実際価値の評価問題をめぐって主観性が介入する。期間損益計算の手続は, 「しばしば説かれているような, 取り扱い商品の専門化とか取引の大量継続化とかに表象される取引形態の発展のみに基づいて, 歴史的に生成せしめられたものではない。一般に取引形態の発展という歴史的事実は, その簿記的処理の観点のみに関する限りにおいては, まさしく与件そのものなのである。……それに対して, 何らかの損益計算上の諸手続は, かかるものとして帳簿上に与えられた諸資料を, 一定の主体的な条件と目的意識とに基づいて加工してゆく過程」(白井佐敏著, 前掲書, 88頁.)である。口別損益計算の場合, その計算の客観性は, 過去の諸取引によって直接実証される。そのため損益計算の本質を認識する契機としての主体的条件は, 取引形態の背後におしやられる。これにたいして期間損益計算のもとでは, 経営活動の不断の流れが人為的な「会計期間」によって切断されることから, 取引の形態的特質(大量性・継続性・不断性)は, 明確に与件の地位につき, 損益計算の本質を規定する「企業の主体的歴史的な条件」(白井佐敏著, 前掲書, 89頁.)の問題が全面に登場する。

(5)期間損益計算の主眼は, 本来, 「会計期間単位の純損益の計算」(白井佐敏著, 前掲書, 51頁.)にある。この「会計期間単位の純損益の計算」は, 歴史

的には前期的資本における期間組合の利益の分配と持分確定計算のために、さしあたり上記のような財産法的損益計算方式によって行われた。この方式は、純論理的には複式簿記の機構の外で実地棚卸に媒介された財産目録を基礎としたピランツによるものであった。これにたいして期間損益計算は、仕訳より元帳の締切・再開に到るまで諸勘定記入による貸借平均原理を貫徹する複式簿記の機構をつうじて行われるために、何よりもまず期末棚卸と決算評価に媒介された「集合損益勘定」と「決算残高勘定」の形成と両者の照合関係の成立を必要とする。こうした決算様式の形成は、歴史的にはさまざまな過度的形態をとりつつ徐々に形成されてきた。それはごく大まかにいえば、第一は、「近代的な決算勘定体系の下での集合損益勘定と決算残高勘定との資本金勘定への合一」（白井佐敏著、前掲書、48頁.）という形態、第二は、こうした形態より「集合損益勘定の分化と独立」（白井佐敏著、前掲書、51頁.）、第三は、さらにそより「決算残高勘定の自立化によって……集合損益勘定における純損益数値を、資産、負債、資本の各現在高の総括をつうじて確認する」（白井佐敏著、前掲書、58頁.）という段階である。一般に複式簿記を前提とした期間損益計算思考とその形式のもとでは諸名目勘定残高は、本来、「期間的諸費用諸収益の多岐的表現」（白井佐敏著、前掲書、51頁.）であることから、何よりもまずそれを「何らかの方法と形式の下に集合し総括すること」（白井佐敏著、前掲書、51頁.）が不可欠である。とはいえこの第一段階での「集合損益勘定」は、第一義的意義をもつにもかかわらず、その独自性をもちえず「試算表的な形式と構造の下に埋没されて、……単なる可能性」（白井佐敏著、前掲書、50頁.）として存在するにすぎない。いいかえればこの第一形態は、「資本主勘定（＝資本金勘定）を各資産及び負債勘定の開始記入のための相手勘定、……したがって（また）一種の開始残高勘定として用いたうえ、期末において整理後諸勘定残高を、名目勘定と実在勘定の別なくすべてこの資本主勘定へ振替えることによって締切る。」（白井佐敏、前掲論攻、11頁.）資本主勘定＝資本金勘定は、資本金勘定、損益勘定、残高勘定を包含し、整理後試算表としての内容となるのである。こうした決算様式の左証として、例えば1587年付のケッセン＝キッツビュール鉱業会社（Der Herren Kessentalerischer Perg）の元帳（白井佐敏著、前掲書、44頁.）をあげることができる。

後の決算様式の展開との連関でこの元帳の決算諸記帳について若干注目すべき点をあげるとすれば、それは、(1)試算表の作成→実地棚卸の実地と財産目録の作成→それに基づくピランツの作成という手順をふむこと、2)開始＝決算ピランツの作成におけるピランツは、開始残高勘定としての機能を持ち、この勘定それ自体は、その貸借差額によって資本在高を示すことから、本質的には一種の「資本勘定」であること、したがってまたそれは、形式的には、開始記入

を元帳の最終勘定として位置づけられた資本勘定を相手として行うパチョリー簿記論の手續に沿うこと、3)だがその内容は、そこで作成されるビラツが、複式簿記の決算予備手續としての整理前試算表の作成と実地棚卸を媒介とした財産目録の作成とそれによるビランツの作成という一連の結果として成立することから、期間損益計算思考を体現するものといえることなどである。期間計算を前提とする複式簿記における決算様式の進化は、その一種の「資本勘定」から近代的な意味での二つの決算勘定すなわち「集合損益勘定」と「決算残高勘定」とがそれぞれ分離・独立化し、そしてそれらが相互に照合される方向で展開されなければならない。この点でこの元帳は、その後の決算様式の進展の原点として一定の意味をもったのである。期間損益計算のもとでの複式簿記における決算様式の第二段階すなわち「集合損益勘定の自立化は、諸名目勘定残高を直接的に資本金勘定へ振替える代りに、それらを損益勘定に総括したうで純損益数値のみを資本金勘定へ振替える」(白井佐敏著、前掲書、58頁。)ということによって達成される。とはいえここでは諸實在勘定の処理は、第一段階と同様に一つの勘定に集合されることはなく、依然として「諸實在勘定残高の資本勘定への振替手續を継続する。」(白井佐敏著、前掲書、58頁。)そのため期間損益計算を前提とした複式簿記の損益検証上の関係は、帳簿上明確には示されない。しかも資本金勘定自体は、それが同時に開始残高勘定の機能を持ち期首の諸財産の在高を包括するため、錯雑とした形となる。このような決算様式の先駆的な事例として、例えば Valentin Mennher の第2著作 (Buchhalten, kurz Begriffen durch zway Buecher, per Valentin Mennher …) があげられる。(白井佐敏著、前掲書、53—56頁。)このような決算様式の第二段階から第三段階への移行は、諸實在勘定を一つの勘定に集計し、それを自立化させること、いかえれば決算残高勘定が自立化し、それによって「集合損益勘定」で算定された純損益を「決算残高勘定」によって資産、負債、資本の各現在高を総括して確認するということである。このような期間計算を前提とする複式簿記における決算様式の進化とその完成にいたる過程は、もとより一様ではなく迂余曲折した過程であった。とはいえ「期間損益計算に特徴的な損益と残高との照合関係」(白井佐敏著、前掲書、68頁。)の確立を示す一指標となったのは1570年の Sebastian Gammersfelder の著作 (Buchhalten durch Zway Bücher nach Italianischer Art und Weise usw.) であった。なおちなみにいえば経済の発展に伴う各企業形態の歴史的な展開の頂点は、近代的・独占的株式会社である。それは、資本の動化＝証券化によって例えばつぎのような結果をもたらす。すなわち1)それ以前の企業形態に特徴的な資本の個人的・人格的結合に帰因する制約より完全に解放されること、そしてこれによってその物的・客観的な定在と資本合本形態の恒久的・継続的な性格を取得

すること、2)資本所有の個別所有による自己資本調達上の制約と狭隘な限界を打破し、資本集中の可能性を社会的な規模にまで拡大すること、3)期間損益計算による利益の分配と持分確定計算は、「資本集中機構のための潤滑油的な役割と機能」を果し、現実の会計処理の法則性を規定すること、例えば、株主にたいする支払配当金問題は、形式的には本来的な利益の分配であるが、実質的には他人資本にたいする支払利息と同じく不可避免的な資本費用として企業財務問題として浮上することなどである。

以上、みたように、白井教授によれば、複式簿記は、抽象的・技術的には勘定という計算単位を前提として仕訳より諸勘定の締切と再開の手續にいたるまで貸借平均原理の貫徹による記帳の正確性の検証という点に、その特徴を求めることができる。だがまたそれは、歴史的には資本・企業の簿記として経済の各発展段階に呼应する資本・企業の歴史的な存在様式・存在形態や取引形態を「与件」としてうけとり、そのもとでそれぞれの段階に相応わしい一定の機能・役割を賦与される。そこよりまたそれは、当面の問題すなわち期間計算を前提とする複式簿記の生成・発展という問題についていえば、継続的な事業活動に人為的な「会計期間」という概念を導入することから生ずる期末棚卸の概念の成立が、その主要なメルクマールとなる。このような期末棚卸概念の導入とそれによる決算評価をつうじて行われる決算様式は、三つの段階、すなわち元帳の最終勘定としての資本勘定に諸名目一及び諸實在勘定を包摂する段階より、資本勘定からの諸名目勘定の自立化＝決算勘定としての集合損益勘定の成立、さらには残存する諸實在勘定を「決算残高勘定」として分離し二つの決算勘定の照合による記録・計算の正確性の検証性の確立によって完成する。そしてそれは、時期的には文献にみるかぎり16世紀の後半であった。複式簿記における期間計算の形成・発展をめぐる教授の所説の卓越性の一つは、勘定記入と貸借平均原理の貫徹という、複式簿記の機構における決算様式の進化として、問題を解明された点にあるように思われる。もとより白井教授が、こうした解明と並んで、各段階の決算様式についてその経済的・歴史的な機能・役割を、「与件」としての資本主義経済の歴史的な発展過程とその法則性を十分にふまえられたうえで考察されているということの正当性は、云うに及ばない。

なおついでながらいえば、Going-Concern のもとの期間損益計算の成立のメルクマールそれ自体については、黒沢教授もまた、「近代会计学」（春秋社、昭和33年、14版.）の中で、一般商品勘定の成立よりもむしろどちらかといえば期末棚卸の概念に求められ、それを契機とする一般商品勘定の成立という論理を展開されているようである。

黒沢教授は、まず、経済史の上から会計期間というコンヴェンションの形成をたずね、これを17世紀前後に求められ、期間損益計算の成立のメルクマール



やその特徴について、概略つぎのような所説を展開されている。

(1)中世商業は、当時の市場形態である大市と結合している。それは、特定の季節に特定の町で開催される。中世商人は、かれらの居住する地域の特産物を仕入れこの大市に赴いてそれらを販売し、同時に大市開催地に集収された商品を購入してその居住地に戻り、これを更に売却して旅商を終える。そのため中世商人は、「季節的企業者」であり、このような商業形態は「口別商業」(Partienhandel)と呼ばれた。(黒沢清著、前掲書、51頁。) こうした中世の商業活動とりわけ海上商業活動をになった企業は、コンメンダ＝組合企業である。ここでは資金提供者でありコンメンダートル (commendator) と呼ばれた匿名組合員＝出資者と資金受諾者であるトラクタートル (tractator) と呼ばれた業務担当組合員との間に利益と損失の負担について契約 (コンメンダ契約) を結ぶ。出資契約としてのコンメンダ契約を媒介とする「貸金の観念」が資本の観念に転化する。とはいえこの場合当時のローマ教会による利子禁止令のために、貸金にたいする利子に代って損益負担の観念が生じた。やがて当初の貨幣投資より商品投資 (委託販売) という投資形態が発達し、「委託販売の方式による無数のコンメンダ契約が発生」(黒沢清著、前掲書、30頁。) した。(イギリスの場合これは、joint-venture と呼ばれる。)

コンメンダは「一航海が一企業」という「短期的な企業」であり、短期の営業期間中に「貨幣—商品—貨幣」という一循環を完了するという特徴をもつ。したがってこうしたコンメンダ契約のもとでの利益計算は、「清算テスト (liquidation test)」に立脚する。この場合匿名組合員と業務担当組合員との関係は、1)匿名組合員たる出資者は資金を提供→業務担当組合員は、この資金によって商品を売買、または出資者は商品を業務担当員に積送り販売を委託する。2)業務担当員は営業終了の場合その結果を出資者に報告する。3)手元現金—(船舶の売却代・給料・諸経費など)=利益の計算をする。4)この利益を出資者に分配する。このような「清算テスト」に立脚した損益計算が可能となるのは、企業の資本が主として流動資本の形態で存在し、資本の循環が流動資本の回転だけから成り、それにより生ずる利潤も流動資本の増殖分として、源泉別に単純に算定することが可能だからである。(黒沢清著、前掲書、63—64頁。)

こうした大市と結合した市場形態、そのための商業活動上必要とされる期間組合という企業形態のもとでは、損益計算は、大市を中心として売買される特殊商品ごとに取引利潤が計算される。すなわちここでは商品は、「具体的な一口の財貨によって代表され、利潤も具体的な貨幣そのものであらわされる。」

(黒沢清著、前掲書、51頁。) いいかえればここでは特殊の財貨のみが商品化され、商品形態の資本 (ストック) は存在せず、在庫品の所有またはそれへの資本の固定化を必要としない。(黒沢清著、前掲書、51頁。) このような条件の

もとでは、損益は特殊商品の売買ごとに算定され、「期末に商品の棚卸を行う必要が全くな（く）、……貸借対照表制度もまた必要がなかった。」（黒沢清著、前掲書、52頁。）

口別計算のもとでの商品勘定は、特殊商品勘定である。ここでは「商品の売上の都度、損益を商品別に算定し、これを商品勘定に振替え（る。……ここでは）各勘定は、貸方・借方の金額が平均したときに締切られ（る。）」（黒沢清著、前掲書、59頁。）いいかえれば、利益は特殊商品勘定で明らかにされ、売上のたびに損益勘定に記入される。そこでまた「勘定の同時総合決算の必要は見出されなかった。」（黒沢清著、前掲書、59頁。）口別計算は、「（企業の）利潤を現実を取得する源泉ごとに把握する方法……（であり）、……源泉別計算と名づけることもできる。」（黒沢清著、前掲書、59頁。）このような計算を可能にする条件は、固定資本が存在しないか、あるいは存在してもその重要性が流動資本にたいして低いことである。（黒沢清著、前掲書、63—64頁。）

(2) Going-Concern が成立すると、売買される商品の口数の増大・同種商品の仕入口の多数化・これらの商品の貯蔵という事情によって、仕入口の区分が困難となる。そのため「商品に関する利潤計算は……商品の口別から解放」（黒沢清著、前掲書、53頁。）され、棚卸計算が成立する。すなわち棚卸計算では「商品の売買口ごとに利益を計算する代り、多数の種類の商品の売買を一定期間総括して、その期間の利益を総合的に算定」（黒沢清著、前掲書、54頁。）する。そのため一定期末に商品の現在高を棚卸する。期末棚卸高の算定は、売上原価の算定と次期への繰越のため、期末貸借対照表の作成を必要とする。すなわち「棚卸計算方法による簿記においては、期間的損益計算を遂行するために決算貸借対照表を作成することが不可欠の条件となる。……（それは、）期間的成果を把握するために、期首投下資本とその構成が一定の期間の後にいかに変化したかを表示、……換言すれば、期末投下資本とその構成を表示する。」（黒沢清著、前掲書、58頁。）総じていえば、商品の「棚卸の観念を、他の流動資産や固定資産にまで拡張することによって近代企業の貸借対照表制度は、はじめて成立する。」（黒沢清著、前掲書、56頁。）そしてこうした「棚卸計算の場合には、商品勘定は、種類別口別に設けられることなく、すべての種類の商品を一括して、総合的な一つの商品勘定として商品取引がこれに記入される。」（黒沢清著、前掲書、58頁。）期末棚卸が存在する場合、流動資本は一部ストック商品の手持品という形態で固定的に維持される。この固定的な流動資本部分は、固定資本と同一に取扱う。（黒沢清著、前掲書、64頁。）そして一定の会計期間末に手持品及び固定資産が未実現の状態で残留している場合、評価基準が問題となる。当初は、それらの資産の売却・処分による価値＝客観主義が、ついで継続事業の価値＝主観主義が主張された。（黒沢清著、前掲書、75頁。）

- 36) 拙稿「スウェーデンへの複式簿記の伝来事情」（「明治大学短期大学紀要」, 第36号.）, 30頁.
- 37) Oskar Sillén, Studier., s. 71. och s. 98, Zur Geschichte, (2), S. 120, Jan Hensmann, ibid, S. 20-21.
- 38) Jan Hensmann, ibid, S. 16.